

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Sestavení účetní závěrky ve společnosti s ručením omezeným

Compilation of Financial Statements in the Limited Liability Company

Student: Bc. Dírerová Andrea

Vedoucí diplomové práce: Ing. Bartková Hana, Ph. D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Andrea Dírerová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: Sestavení účetní závěrky ve společnosti s ručením omezeným
Compilation of Financial Statements in the Limited Liability Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účetní závěrka dle české účetní legislativy
3. Účetní závěrka dle pravidel IFRS
4. Účetní závěrka obchodní společnosti Speciální technologie, s. r. o.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou I*. Praha: Linde, 2013. 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. 551 s. ISBN 978-80-247-4574-9.
RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2015*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 1120 s. ISBN 978-80-7263-924-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh vypracovala samostatně. Přílohy č. 3, a 4 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 22. 4. 2016


Bc. Andrea Dírerová

Obsah

1	Úvod	5
2	Účetní závěrka dle české účetní legislativy.....	7
2.1	Zákon o účetnictví	7
2.1.1	Vymezení účetní závěrky	8
2.1.2	Oceňování majetku a závazků	11
2.1.3	Obecně uznávané účetní zásady	12
2.2	Vyhláška ministerstva financí k zákonu o účetnictví	14
2.2.1	Účetní výkazy	15
2.3	České účetní standardy	19
3	Účetní závěrka dle pravidel Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS ..	21
3.1	Harmonizace účetnictví v Evropě.....	21
3.2	Vznik a vývoj účetního systému IAS/IFRS	23
3.3	Koncepční rámec	24
3.4	IAS 1 – Prezentace a zveřejňování účetní závěrky.....	29
3.4.1	Účetní výkazy	30
3.5	Přechod účetní závěrky z české účetní úpravy do IFRS	33
4	Účetní závěrka obchodní společnosti Speciální technologie s.r.o.	35
4.1	Představení společnosti.....	35
4.2	Rozvaha obchodní společnosti Speciální technologie s.r.o.	35
4.2.1	Dlouhodobý majetek	36

4.2.2	Oběžná aktiva.....	41
4.2.3	Vlastní kapitál	46
4.2.4	Cizí zdroje.....	46
4.3	Výkaz zisku a ztráty obchodní společnosti Speciální technologie s.r.o.	48
4.3.1	Výkony	50
4.3.2	Výkonová spotřeba.....	50
4.3.3	Osobní náklady	51
4.3.4	Daně a poplatky	51
4.3.5	Odpisy dlouhodobé nehmotného a hmotného majetku	51
4.3.6	Tržby z prodeje dlouhodobé majetku a materiálu.....	55
4.3.7	Ostatní provozní výnosy a náklady	55
4.3.8	Nákladové úroky	56
4.3.9	Ostatní finanční výnosy a náklady	56
5	Závěr	57
	Seznam použité literatury	61
	Seznam zkratek.....	63
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	

1 Úvod

Ekonomika po celém světě zaujímá stále více globální charakter. Na základě globalizace dochází k propojení světových trhů a zapojení národních ekonomik do celosvětových ekonomických vazeb, což způsobuje rychlý nárůst mezinárodního obchodu, objemu přímých zahraničních investic a mezinárodních finančních transakcí. Hlavní roli v celé globalizaci mají z ekonomického hlediska samotné informace, kdy nositelem těchto informací o hospodaření jednotlivých podniků je od samotného začátku účetnictví a na základě těchto skutečností se začalo přemýšlet o celkové harmonizaci účetnictví s hlavním cílem poskytnout účetním uživatelům vyšší transparentnost, porovnatelnost a využitelnost účetních informací.

Sestavení účetní závěrky pro účetní jednotky představuje jakousi finální práci účetních prací za celé účetní období, kde by měla účetní závěrka poskytovat uživatelům informace jak o finanční, tak i o majetkové a důchodové situaci podniku. V roce 2004 došlo k významným změnám v sestavování účetní závěrky a nejen v této oblasti, jelikož v tomto roce Česká republika vstoupila do členství Evropské unie. Tato změna se dotkla i podniků, které jsou emitenty cenných papírů a jsou registrovány na regulovaném na trhu cenných v členských státech EU, kdy tyto podniky používají postupy IFRS při sestavování konsolidované i nekonsolidované účetní závěrky.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou stále více obecně přijímanými účetními pravidly, a tím směrnice Evropské unie pomalu přichází do pozadí a dochází k jejich harmonizaci s IFRS, čímž se i pro české firmy stává čím dál důležitější znát nejen české předpisy, ale také i mezinárodní. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví by měli podnikům pomoci k přechodu využití globálního jazyka účetního výkaznictví a také ke vstupu na světové kapitálové trhy, a tím snížit náklady a stát se tak plnohodnotným účastníkem mezinárodního trhu.

Cílem diplomové práce je znázornění prvního převodu z české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v obchodní společnosti Speciální technologie s.r.o. a následné zhodnocení rozdílů těchto dvou systémů. Jelikož se jedná o náročný a obsáhlý proces, zaměřuje se diplomová práce pouze na rozvahu a výkaz zisku a ztráty obchodní společnosti.

Diplomová práce je rozdělena do tří částí, kde první dvě části jsou teoretické, které by měly uvést do dané problematiky. První část je zaměřena na účetní závěrku dle českých předpisů, kde je popsána právní úprava. Je zde zmíněn zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho vymezení účetní závěrky a obecně uznávané zásady dle tohoto zákona. Dále je zmíněna vyhláška č. 500/2002 Sb. a v poslední řadě české účetní standardy. Druhá teoretická část se týká Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V první řadě je zde popsána harmonizace v Evropě a stručně popsán vznik a vývoj těchto standardů. Dále se tato část věnuje koncepčnímu rámci a v poslední řadě je zde uveden samostatný standard IAS 1 – Prezentace a zveřejňování účetní závěrky.

Poslední část diplomové práce je analytická, kdy v této části se diplomová práce věnuje přímo dané problematice diplomové práce. Je zde vybrána obchodní společnost Speciální technologie s.r.o. sídlící v Ostravě. Diplomová práce vychází z rozvahy a výkazu zisku a ztráty za rok 2014. Diplomová práce podrobně popisuje jednotlivé položky jak na základě české účetní legislativy, tak i na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které tyto dva výkazy obchodní společnosti obsahují. Popis jednotlivých položek účetních výkazů v diplomové práci by měl vést k poukázání odlišností při sestavování účetní závěrky jak v souladu s ČÚL, tak i s IFRS.

Při zpracování diplomové práce jsou použity metody analýzy, popisu a komparace. Diplomová práce by měla sloužit obchodní společnosti jako metodická příručka, jelikož obchodní společnost sestavuje účetní závěrky v souladu s českou účetní legislativou, nikoliv v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

2 Účetní závěrka dle české účetní legislativy

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno soustavou předpisů na úrovni zákonů a norem navazujících na jiné věcně právní předpisy a zákony, kdy tyto normy ve svém komplexu vytvářejí účetní systém. Mezi základní předpisy upravující účetnictví se řadí zejména:

- a) **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů, dále jen ZoÚ,
- b) **Vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- c) **České účetní standardy pro podnikatele.**

Na tyto základní účetní pilíř navazuje celá řada dalších zákonů a norem, které jsou věcným základem pro účetnictví a jedná se např. o občanský zákoník (platný od 1. 1. 2014), zákon o obchodních korporacích, zákon o přeměnách, zákon o veřejných rejstřících, zákon o daních z příjmů, zákon o podnikání na kapitálovém trhu, insolvenční zákon a další zákony. Všechny tyto výše zmíněné předpisy doplňují a upřesňují povinnosti účetních jednotek při vedení účetnictví, či jsou základem pro posouzení účtování a následné vykazování jednotlivých účetních případů (Ryneš, 2015).

2.1 Zákon o účetnictví

Tento zákon zapracovává příslušný předpis Evropské unie a zároveň navazuje na přímo použitelný předpis Evropské unie a upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.

Osoby, na které se vztahuje tento zákon, jsou označovány za účetní jednotky. Za účetní jednotky jsou tímto zákonem považovány:

- a) všechny právnické osoby,
- b) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- c) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané za předcházející kalendářní rok přesahuje částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,

- d) ostatní fyzické a právnické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou,
- f) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vést účetnictví ukládá zvláštní právní předpis (Skálová, 2013).

Základem je povinnost všech podnikatelů vést účetnictví v rozsahu a způsobem, který stanovuje ZoÚ. Podnikatelé, kteří jsou zapsáni v obchodním rejstříku, tedy všechny právnické a fyzické osoby, účtují v soustavě podvojného účetnictví o stavu a pohybu obchodního majetku a závazků, vlastního kapitálu, o nákladech, výnosech a zisku nebo ztrátě. Obchodní společnosti a družstva musí mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem v případech, které stanovuje ZoÚ nebo obchodní zákoník č. 513/1991 Sb. Obchodní společnosti a družstva zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy ukládáním do sbírky listin rejstříkového soudu (Skálová, 2013).

Konsolidující účetní jednotky a účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a emitovaly cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy (IFRS/IAS) upravené právem Evropských společenství (Ryneš, 2015).

2.1.1 Vymezení účetní závěrky

Účetní závěrka je klíčovým a vrcholovým dokumentem, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za účetní období. Účetní závěrka musí poskytnout uživateli, tj. státu, akcionářům, resp. společníkům, bankám, burzám, věřitelům a veřejnosti širokou škálu informací o majetkové, finanční a důchodové situaci podniku. Účetní závěrka musí vytvořit komplexní obraz o podniku a jeho hospodaření v minulém účetním období (Ryneš, 2013).

Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky, tj. věrný a poctivý obraz o majetku (aktivech), závazcích, vlastním kapitálu a o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření jako rozdílu mezi výnosy a náklady. Zobrazení v účetní závěrce je považováno za věrné a poctivé, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu v souladu se způsoby oceňování, odpisování, s tvorbou

a použitím opravných položek a rezerv a dalšími účetními metodami, účetními principy a zásadami danými zákonem o účetnictví a účetními standardy, popř. vyhláškami, přičemž tyto účetní metody a postupy účtování jsou použity způsobem, který vede k reálnosti při vykázání a nezastírají skutečný stav, popř. pokud účetní jednotka může volit mezi několika možnostmi v použití účetní metody, zvolí metodu, která nejlépe vyjadřuje skutečnost. Základními kvalitativními požadavky na informace uváděné v účetní závěrce jsou:

- **spolehlivost** – účetní závěrka je povinna podávat věrný a pravdivý obraz o předmětu účetnictví a reálně zobrazit finanční, majetkovou a důchodovou situaci účetní jednotky a informace uváděné v účetní závěrce musí být úplné a včasné z hlediska uživatelů výkazů;
- **srovnatelnost** – údaje v účetní závěrce musí být vykazovány, sestavovány a zveřejňovány způsobem, který umožní jejich srovnatelnost s předchozími účetními obdobími a popř. i s jinými účetními jednotkami, tj. zejména dodržování stálosti metod, bilanční kontinuity, přičemž všechny podstatné změny a odchylky mezi jednotlivými obdobími musí být popsány v příloze se zdůvodněním a vykázáním vlivu na rozvahové položky a výsledek hospodaření;
- **srozumitelnost** - údaje v účetní závěrce musí být vykazovány, sestavovány a zveřejňovány způsobem, který umožní při znalosti použitých účetních metod poučenému uživateli účetní závěrky, aby si učinil ve všech souvislostech komplexní představu o majetkové, důchodové a finanční situaci účetní jednotky;
- **významnost** – účetní závěrka musí obsahovat všechny významné údaje a souvislosti, přičemž významné údaje nesmí být vyloučeny z účetní závěrky pouze z takového důvodu, že budou nesrozumitelné pro uživatele. Významnost a nevýznamnost údaje je posuzována zejména u informací podávaných v příloze k účetní závěrce. Informace se považuje za významnou, jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodnutí osoby, která tuto informaci používá (Ryneš, 2013).

ZoÚ vymezuje tyto druhy účetní závěrky:

- a) **řádná účetní závěrka** – řádnou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka sestavovaná k poslednímu dni běžného účetního období;

- b) mimořádná účetní závěrka** – mimořádná účetní závěrka je účetní závěrka, která není řádnou účetní závěrkou a je sestavovaná v dalších případech zejména podle § 17 a § 19 zákona o účetnictví, kdy za mimořádnou účetní závěrku je považována také „konečná účetní závěrka“ podle obchodního zákoníku;
- c) mezitímní účetní závěrka** – mezitímní účetní závěrka je zvláštním typem účetní závěrky, kterou jako pojem používají příslušná ustanovení obchodního zákoníku. Mezitímní účetní závěrkou se pro účely obchodního zákoníku a účetnictví rozumí účetní závěrka sestavovaná v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Při sestavování této účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění, jinak nemusí inventarizaci provádět (Ryneš, 2013).

„Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem, kterého účetní jednotka určí způsobem stanoveným v zákoně upravujícím činnost auditorů, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, a dále

- a) velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,*
- b) střední účetní jednotky,*
- c) malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:*
 - a. aktiva celkem 40 000 000 Kč,*
 - b. roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč,*
 - c. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,*
- d) ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty uvedené v písmeni c) bodech 1 až 3. “¹*

¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20, odst. 1, písm. a), b), c), d)

„Účetní jednotky uvedené v odstavci 1 nejsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku:

- a) sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,*
- b) sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,*
- c) pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující.“²*

2.1.2 Oceňování majetku a závazků

Oceňování představuje přiřazování určité peněžní částky konkrétnímu množství a druhu majetku nebo závazků, kdy způsob ocenění má vliv nejen na výši vykazovaných aktiv a pasiv, ale také na výši výsledku hospodaření. ZoÚ stanovuje závazný postup pro oceňování jednotlivých účetních položek a ocenění majetku a závazků v účetnictví je zachycen v českých korunách. Jsou-li položky vyjádřené v cizí měně, musí účetní jednotka peněžní částku přepočítat současně i na českou měnu. K okamžiku uskutečnění účetního případu se pro majetek a závazky používají tyto druhy cen:

- **jmenovitá hodnota** je cena přiřazená k majetku nebo závazku a touto cenou se oceňují především pohledávky, závazky, peněžní prostředky a ceniny;
- **pořizovací cena** je cena, za kterou byl majetek pořízen (kupní cena) a náklady s jeho pořízením souvisejí (např. přeprava, montáž, clo, provize) a tato cena se použije u nakupovaného dlouhodobého majetku, zásob, cenných papírů a podílů;
- **vlastní náklady** představují cenu, kterou se oceňuje majetek vytvořený vlastní činností. Tato cena zahrnuje přímé náklady vynaložené na výrobu, příp. i část nepřímých nákladů a lze ji použít u dlouhodobého majetku a zásob;
- **reprodukční pořizovací cena** je cena stanovená zpravidla kvalifikovaným odhadem na úrovni ceny, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20, odst. 2, písm. a), b), c)

se o něm účtuje, a kdy touto cenou je možné ocenit majetek získaný bezplatně (dar, dědictví), majetek nově zjištěný při inventarizaci (přebytky), majetek vložený do podniku jako vklad nebo majetek, u kterého nelze zjistit vlastní náklady (Šteker, 2013).

K rozvahovému dni nebo jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, se majetek a závazky oceňují:

- **historickou cenou**, která ponechává majetek a závazky ve stejném ocenění jako ke dni uskutečnění účetního případu. U této ceny je třeba respektovat zásadu opatrnosti, tzn. u odpisovaného majetku ocenit majetek v zůstatkové ceně a v případě potřeby je možné i přechodně snížit hodnotu majetku prostřednictvím opravných položek;
- **reálnou hodnotou**, která je stanovená na úrovni tržní ceny nebo kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce. Tuto cenu lze použít u některých cenných papírů a podílů nebo v případě přeměn obchodních společností a družstev;
- **ekvivalencí (protihodnotou)** se rozumí hodnota odpovídající míře účasti (podílu) účetní jednotky na vlastním kapitálu společnosti, ve které má majetkovou účast a touto hodnotou se oceňují některé cenné papíry a podíly (Šteker, 2013).

2.1.3 Obecně uznávané účetní zásady

Obecně uznávané účetní zásady představují ve své podstatě soubor určitých pravidel, základních principů účetního myšlení, které dodržují všechny účetní jednotky při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Tyto zásady nejsou většinou formulovány, ani zakotveny v žádném zákoně, ale ZoÚ některé zásady obsahuje. Jedná se o tyto zásady:

- zásada účetní jednotky,
- zásada kompenzace neboli vzájemného zúčtování,
- zásada předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky,
- zásada nezávislosti účetních období,
- zásada stálosti metod,
- zásada opatrnosti,

- zásada bilanční kontinuity

Zásada účetní jednotky - jedná se o vymezení relativně uzavřeného celku, za který se vede účetnictví, sledují se aktiva a pasiva, účtuje se o předmětu účetnictví, předkládají a sestavují se účetní výkazů. Účetní jednotka je obvykle subjektem práva a z tohoto titulu nabývá práv a povinností. Je ale nutné odlišit obchodní závod v pojetí vymezeném novým občanským zákoníkem jako organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti, a účetní jednotku, již lze ukládat povinnosti z oblasti účetnictví (Ryneš, 2015).

Zásada předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky – účetní jednotky mají povinnost používat způsoby oceňování a další postupy účtování způsobem vycházejících z předpokladu nepřetržitého trvání činnosti účetní jednotky. Jestliže nastaly skutečnosti, které brání v pokračování podnikatelské činnosti do budoucna, účetní jednotka zvolí účetní metody a způsoby oceňování a vykazování nákladů a výnosů v jednotlivých obdobích stanovené obvykle zvláštním standardem. Zvolí-li účetní jednotka změnu způsobu oceňování a jiných účetních metod, uvede o těchto změnách vysvětlující poznámku v příloze k účetní závěrce (Ryneš, 2015).

Zásada nezávislosti účetních období – účetní jednotky účtují o skutečnostech, které mají dopad na stav a pohyb majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, do účetního období, se kterým tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Není-li tento princip prokazatelně dodržen, např. při opravách nesprávností, mohou účetní jednotky účtovat i v účetním období, v němž byly uvedené skutečnosti zjištěny. Tato zásada vyžaduje účtování hospodářských výsledků do období, s nimiž časově a věcně souvisí, a nikoliv do období, kdy došlo k pohybu peněžních prostředků a uplatnění této zásady vede k časovému rozlišování nákladů a výnosů (Ryneš, 2015).

Zásada kompenzace – účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech, pasivech, jakož i o finančních prostředcích státního rozpočtu a finančních prostředcích rozpočtů územních samosprávných celků, nákladech a výnosech v účetních knihách odděleně a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně, bez jejich vzájemného zúčtování, kdy ale existují výjimky, které jsou stanoveny v prováděcí vyhlášce k vedení podvojného účetnictví podnikatelů (Ryneš, 2015).

Zásada stálosti metod – provázanost a srovnatelnost účetních informací v čase vyžaduje stálost při uplatňování pravidel a postupů pro oceňování majetku a pro předkládání účetní závěrky. Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát a jejich obsahové vymezení, účetní metody, zejména způsoby oceňování a účetní postupy, které byly použity v jednom účetním období, nesmějí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby mohou účetní jednotky změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodu změny v předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodu zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním je účetní jednotka povinna uvést v příloze k účetní závěrce (Ryneš, 2015).

Zásada opatrnosti – opatrnost je rozumný odhad současných i budoucích jevů s přihlédnutím k rizikům a možným ztrátám a jejich ovlivněním na následující období. Obecně platí, že aktiva a výnosy nesmí být nadhodnocovány, pasiva a náklady podhodnocovány, proto tato zásada se realizuje především tvorbou rezerv, opravných položek a zvolenými principy oceňování. Použití zásady opatrnosti je nutné v praxi koordinovat s požadavky daňových předpisů, zejména zákona o dani z příjmu, kdy v praxi se tato zásada realizuje prostřednictvím použití historických cen, tvorbou opravných položek k majetku, tvorbou rezerv a účtováním o odloženém daňovém závazku (Ryneš, 2015).

Zásada bilanční kontinuity – z této zásady vyplývá návaznost konečných a počátečních stavů rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími a zapracování této zásady je dále uvedeno v Českých účetních standardech. Bilanční kontinuita platí i pro podrozvahové účty. Účetní předpisy stanovují situace, kdy pravidlo bilanční kontinuity neplatí, jedná se např. o některé typy přeměn (Ryneš, 2015).

2.2 Vyhláška ministerstva financí k zákonu o účetnictví

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, dále jen vyhláška, rozpracovává některá ustanovení ZoÚ do podrobnější úpravy. V této vyhlášce se zejména stanoví:

- účetní závěrka – rozsah účetní závěrky (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu), obsahové vymezení některých položek rozvahy, obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty a přílohy;
- směrná účtová osnova na úrovni skupin účtů;
- účetní metody a jejich použití, např. metody oceňování majetku, odpisování, kurzových rozdílů, odložené daně, vzájemného zúčtování položek;
- konsolidovaná účetní závěrka (Skálová, 2015)

2.2.1 Účetní výkazy

Účetní výkazy jsou v podstatě systematicky seříděné informace na určité úrovni synteticky vypovídající o majetkové a finanční situaci, o výsledku hospodaření a jeho struktuře, dále o zdrojích a užití peněžních prostředků každé účetní jednotky, bez rozdílu organizačně právního uspořádání. Tyto účetní výkazy mají sloužit různě strukturovaných uživatelům k dalším ekonomickým analýzám a rozhodnutím. Podtrhují skutečnosti, že nejde jen o plnění centrální metodiky, ale zejména i o potřebný nástroj finančního řízení a dalších potřeb organizace a veřejných rozpočtů vůbec (Prokúpková, Svoboda, 2014).

Hlavním cílem účetních výkazů obecně je podávat poctivý a věrný obsah účetní jednotky o:

- stavu jejího majetku a jejích závazků k určitému datu,
- výsledku hospodaření za vykazovaný časový interval – účetní období,
- změnách její finanční situace,
- přehledu její finanční pozice,
- dalších informacích uvedených v příloze účetní závěrky jako vysvětlujícího dokumentu (Prokúpková, Svoboda, 2014).

Účetní závěrka je nedílný celek, který tvoří:

- rozvaha
- výkaz zisku a ztráty a
- příloha.

Velké a střední účetní jednotky jsou nově povinny sestavovat i:

- přehled o peněžních tocích - cash flow a
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha představuje porovnání majetku a kapitálu účetní jednotky, kde majetek jako celek představuje v účetní jednotce používané hospodářské a peněžní prostředky – aktiva, a kapitál představuje součet všech dluhů účetní jednotky u vlastníků a věřitelů – pasiva. Obě tyto strany jsou vyjádřením jednoho a téhož souhrnu hodnot, a představují tak dvojí pohled na souhrn hodnot. Strana pasiv znázorňuje původ finančních prostředků tj. vlastní kapitál a závazky, a strana aktiv znázorňuje použití těchto prostředků tj. investiční a oběžný majetek. Rozdíl mezi majetkem v aktivech a závazky (pasivech) se označuje jako čisté jmění, které je rovno vlastnímu kapitálu vykázanému na straně pasiv (Máče, 2013).

Majetek se skládá ze dvou částí a to z dlouhodobého (investičního) majetku, k němuž patří hospodářské prostředky určené k dlouhodobému používání v účetní jednotce (např. budovy, pozemky, stavby, stroje a zařízení) a z oběžného majetku, který je tvořen hospodářskými prostředky, které se obvykle spotřebují nebo přemění během kratšího časového úseku (např. suroviny, pomocné a provozní látky, výrobky, zboží, platební prostředky (Máče, 2013)).

Kapitál je vykázan v pasivech rozvahy a představuje vyjádření souhrnu prostředků, které byly poskytnuty účetní jednotce k dispozici (vlastní kapitál) a peněžní vyjádření souhrnu prostředků, poskytnutých účetní jednotce třetími osobami (cizí kapitál). Vykázání vlastního kapitálu závisí na organizační a právní formě účetní jednotky. Rozdíl neboli saldo počátečního a koncového zůstatku kapitálové účtu dává po odečtení vkladů, transferů, přecenění a oprav výsledek hospodaření daného období (Máče, 2013).

Tabulka 2.1 - Základní struktura rozvahy

Značení	AKTIVA	Značení	PASIVA
	AKTIVA CELKEM		PASIVA CELKEM
A.	Pohledávky za upsaný ZK	A.	Vlastní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek	A.I.	Základní kapitál
B.I.	Dlouhodobý nemohutný majetek	A.II.	Ážio a kapitálové fondy
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	A.III.	Fondy ze zisku
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let
		A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
		A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)

C.	Oběžná aktiva	B. + C.	Cizí zdroje
C.I.	Zásoby	B.	Rezervy
C.II.	Pohledávky	C.	Závazky
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	C.I.	Dlouhodobé závazky
C.IV.	Peněžní prostředky	C.II.	Krátkodobé závazky
D.	Časové rozlišení aktiv	D.	Časové rozlišení pasiv

ZDROJ: Vlastní zpracování na základě Novely prováděcí vyhlášky k ZoÚ pro rok 2016

Výkaz zisku a ztráty je dalším významným informačním zdrojem. Tento výkaz je definován ZoÚ a vyhláškou jako součást účetní závěrky. Je rozvedením jedné z rozvahových položek – výsledek hospodaření běžného roku. Výkaz zisku a ztráty se vztahuje k určitému časovému intervalu a je sestavován za účetní období – kalendářní rok (Prokúpková, Svoboda, 2014).

Náklady jsou představovány vstupy do hospodářské činnosti účetní jednotky, které snižují její ekonomický prospěch, a to snížením aktiv nebo zvýšením závazků. Náklady v konečném důsledku snižují výsledek hospodaření za účetní období, a tím snižují i vlastní kapitál jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. O nákladech je účtováno v období, v němž vznikly výnosy jako výsledek účelově vynaložených aktiv (Šteker, 2013).

Výnosy oproti nákladům představují výstupy z hospodářské činnosti účetní jednotky, které zvyšují její ekonomický prospěch, a to zvýšením aktiv nebo snížením závazků. Výnosy zvyšují výsledek hospodaření za účetní období a tím i zvyšují vlastní kapitál jiným způsobem než vkladem vlastníků. O výnosech je účtováno v období, ve kterém byly uskutečněny výkony (Šteker, 2013).

Příloha představuje nedílnou součást účetních výkazů. Smyslem přílohy je doplňovat, vysvětlovat informace k jednotlivým položkám účetních výkazů. Příloha umožňuje porozumět a pochopit jednotlivé vykázané položky a zaujmout správný názor na finanční pozici a výkonnost podniku. Příloha nemá přesně stanovenou formu. Může být vyhovorena popisem či formou tabulek. Měla by obsahovat:

- **obecné informace o podniku, popis společnosti** – označení firmy a její sídlo, právní formu, předmět podnikání, datum, k němuž byla sestavena účetní závěrka, popis podnikatelské činnosti, počet zaměstnanců podniku, statutární

zástupce, organizační strukturu, údaje o kapitálových účastech a jiných subjektech apod.;

- **údaje o účetní závěrce, předpoklady pro její vypracování** – stanovení rozvahového dne, okamžik sestavení účetní závěrky, v souladu s jakými právními předpisy byla závěrka sestavena, informace na základě jakých předpokladů a zásady, podle kterých jsou účetní výkazy sestaveny (způsob zajištění srovnatelnosti informací, způsob prezentace významných položek, nejistoty týkající se předpokladu trvání podniku apod.);
- **zásadní účetní postupy používané společností** – jaké oceňovací základny podnik používá pro jednotlivé druhy majetku, jaké oceňovací techniky používá podnik při vyskladnění zásob, doba životnosti majetku, odpisové metody, tvorba opravných položek, tvorba rezerv, počty vydaných akcií, podílů, dluhových cenných papírů, způsob stanovení fair value, daně, výpočet odložené daně, státní dotace apod.;
- **detailní informace** k jednotlivým položkám rozvahy, k položkám výkazu zisku a ztráty, k přehledu o peněžních tocích, k přehledu o změnách ve vlastním kapitálu;
- **doplňující informace**, které mohou mít vliv na finanční situaci podniku a výkonnosti účetní jednotky, přestože v účetních výkazech zohledněny nejsou (trvající soudní spory bez odhadu výsledku, záruky podniku vůči třetím osobám apod.);
- **rozbory účetních výkazů;**
- **změny v účetních pravidlech;**
- **ostatní podrobné informace** – druhové členění nákladů a výnosů, je-li výkaz zisku a ztrát sestaven podle účelu, existence zástavních práv či jiných věcných břemen na majetku podniku apod.;
- **informace, zda nenastaly významné skutečnosti mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky** (Bokšová, 2013).

Přehled o peněžních tocích (Cash flow) – tento výkaz zobrazuje změny peněžních prostředků účetní jednotky za určité období. Podvojně účetnictví sleduje prostřednictvím výkazu zisku a ztráty výsledek hospodaření, tj. náklady a výnosy a sestavení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou znamená upravení těchto údajů na skutečné příjmy

a výdaje. Místo výnosů je zjišťován skutečný příjem peněz do pokladny nebo na bankovní účty a místo nákladů nás zajímají skutečně vydané peněžní prostředky. V české metodice znamená sestavení přehledu o peněžních tocích koncipování výkazu na bázi výsledku hospodaření, který je upravován o změny v rozvaze. Tento přehled se používá při krátkodobém i dlouhodobém plánování finančního hospodaření, při hodnocení investičních záměrů a plánování investičních akcí, při hodnocení platební schopnosti účetní jednotky a řízení likvidity, při finanční analýze a hodnocení hospodaření účetní jednotky a při zjišťování tržní ceny účetní jednotky (Skálová, 2015).

Přehled o změnách vlastního kapitálu - vlastní kapitál a jeho obsah je svébytnou položkou pasiv, kdy se jedná o jakýsi souhrnný ukazatel. Pro účely finančního řízení a rozhodování mají výjimečný význam obraty za sledované období a z tohoto důvodu je uživatelům tímto rozbořem usnadněna rychlá orientace v jednotlivých zaznamenaných transakcích během sledovaného období. Účetní jednotka přebírá informace z běžně vedeného účetnictví a z vhodně zvolených analytických účtů k syntetickým účtům vlastního kapitálu. Přehled o změnách vlastního kapitálu přináší především informace o:

- svěření majetku a bezúplatných převodech majetku,
- darech,
- transferech,
- kurzových a oceňovacích rozdílech,
- opravách (významných chyb) minulých období,
- fondech účetních jednotek,
- výsledku hospodaření,
- a stavu příjmového a výdajového účtu rozpočtového hospodaření (Prokúpková, Svoboda, 2014).

2.3 České účetní standardy

Vydání Českých účetních standardů je zakotvené v ZoÚ dle §36. Cílem těchto standardů je soulad při používání účetních metod účetními jednotkami. Tvorbu a vydávání těchto Českých účetních standardů zajišťuje Ministerstvo financí a jejich obsahem je popis účetních metod nebo postup účtování. Obsah Českých účetních standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními ZoÚ a ostatních právních předpisů, kdy tyto České účetní standardy nesmí ani obcházet jejich účel. Použití Českých účetních standardů účetními jednotkami je

považováno za plnění ustanovení o účetních metodách podle Zoú. Ministerstvo vede registr vydaných standardů (Skálová, 2015). Tento registr znázorňuje tabulka 2.2.

Tabulka 2.2 - České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zrušen
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích
024	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016

ZDROJ: Vlastní zpracování na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

3 Účetní závěrka dle pravidel Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou standardy a interpretace přijaté Radou pro mezinárodní účetní standardy. Tyto standardy zahrnují:

- mezinárodní standardy účetního výkaznictví,
- mezinárodní účetní standardy a
- interpretace.

IFRS se používají na všechny jednotky včetně jednotek, které sestavují:

- konsolidovanou účetní závěrku,
- separátní účetní závěrku,
- individuální účetní závěrku (Jílek, Svobodová, 2013).

IFRS používají terminologii, která odpovídá potřebám podnikatelských jednotek, jejichž účelem je dosahování zisku, kdy se jedná tedy i o podnikatelské jednotky veřejného sektoru. U jednotek, které vyvíjí neziskové činnosti v soukromém nebo veřejném sektoru a aplikují tento standard, může vzniknout úprava terminologie. Podobně jako u jednotek, které nemají vlastní kapitál, jako jsou např. podílové fondy a jednotky, jejichž kapitál není typickým vlastním kapitálem, jako např. některá družstva, může být potřebné tento standard přizpůsobit (Jílek, Svobodová, 2013).

Mezinárodní účetní systémy jsou charakterizovány prostřednictvím různorodosti, což představuje rozlišnou literaturu, která určuje řadu rozdílů v procesu účetního výkaznictví, jako je způsob, jakým je průmysl financován, vnitrostátní právní systém, vztah mezi daňovými a ohlašovací systémy, rozsah ke kterému je teorie účetnictví vyvinuta. Celosvětové rozdíly sestavené subjekty v účetní závěrce, jsou pravděpodobně způsobeny řadou sociálních, ekonomických a právních okolností a podle různých zemí (Strouhal, 2014).

3.1 Harmonizace účetnictví v Evropě

První snahy o harmonizaci účetnictví v rámci Evropského hospodářského společenství byly dovršeny přijetím směrnic, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie a jsou základním harmonizačním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví a jedná se o:

- **čtvrtou směrnicí č. 78/660 EEC** z 25. července 1978, která je zaměřena na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností;
- **sedmou směrnicí č. 83/349 EEC** z 13. června 1983, která je věnována konsolidované účetní závěrce;
- **osmou směrnicí č. 84/253 EEC** z 10. dubna, která upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek (Bohušová, 2008).

V době vzniku kodexu účetní legislativy nebyly ještě harmonizovány prvky, ovlivňující ekonomické prostředí v Evropském společenství a navíc směrnice jsou výsledkem politických kompromisů, což mělo za následek, že směrnice v oblasti účetnictví obsahující prvky jak kontinentálního přístupu (typického pro SRN či Francii), tak i anglosaského přístupu (typického pro Velkou Británii). Kontinentální přístup je založen na účetních předpisech daných zákonem vztahujícím se na všechny podnikající subjekty a v rámci tohoto přístupu existuje těsná vazba mezi daněmi a účetnictvím. Oproti tomu anglosaský přístup vychází ze zákona o podniku – konkrétní metodické postupy účetnictví jsou založeny na uzancích a velmi silně je využíváno systému zvykového práva. Oba přístupy se vzájemně liší i v oblasti uspořádání účetních výkazů (Bohušová, 2008).

Za nejvýznamnější směrnici v oblasti účetnictví je považována tzv. čtvrtá směrnice, která se týká sestavování ročních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. V této směrnici jsou nejvíce viditelné kompromisy mezi kontinentálním a anglosaským přístupem, kdy se tyto kompromisy projevují jako tzv. právo volby. Pro tuto směrnici je charakteristické, že obsahuje velký počet variantních řešení, ze kterých si mohou vybrat členské státy, nebo v některých případech přímo podnik, což na jedné straně umožňuje respektovat i specifika a zvyklosti národních systémů zemí, které zabudovávají směrnici do své národní legislativy. Na druhé straně je právo volby prvkem, který omezuje srovnání účetních informací. Kompromisy ve čtvrté směrnici jsou typické zejména pro oblast struktury a formy účetních výkazů (Bohušová, 2008).

Směrnice Evropské unie jsou závazné pro všechny členské státy, ale nemají charakter právních norem. Jejich realizace je uskutečňována prostřednictvím jejich zapracováním do národních úprav členských států. Pro implementaci čtvrté směrnice do národních právních úprav byla při jejím schválení stanovena lhůta dva roky, kdy ale u většiny členských států nebyla tato lhůta dodržena, neboť rychlost zavádění do národní legislativy byla ovlivněna

zejména respektováním bilančních hledisek, politických, společenských a daňově právních aspektů. Do českých právních předpisů byla částečně implementována prostřednictvím zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, a prostřednictvím novely zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb., byly do právní úpravy účetnictví v České republice zakomponovány principy pro sestavování účetní závěrky kodifikované v Evropské unii, kdy i přes pomalejší postup implementace čtvrté směrnice do národních legislativ, přispěla tato směrnice výrazně ke zkvalitnění účetního výkaznictví v zemích EU, což vedlo k většímu rozvoji kapitálových trhů v EU a rozšíření obchodu mezi členskými zeměmi EU, a přispěla ke zvýšení konkurenceschopnosti (Bohušová, 2008).

Na druhé straně ale vyvstal problém v oblasti uznávání účetních výkazů vedených podle národní účetní legislativy, která je v souladu se směrnicemi EU a se světovými finančními trhy. Tyto výkazy nesplňovaly jejich požadavky na kvalitu účetního výkaznictví, a proto musely velké účetní jednotky pro tento účel sestavovat účetní výkazy podle požadavků světových finančních trhů, kdy na základě této skutečnosti byly vyvíjeny velké tlaky na harmonizaci účetního výkaznictví, která by odrážela zejména požadavky světových finančních trhů. V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, obsahující zásadní koncepční změnu a to, že zvolila za nástroj harmonizace evropského účetnictví IAS/IFRS. Tato strategie vyžaduje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských trzích s cennými papíry v souladu s tehdejšími Mezinárodními účetními standardy (IAS). V souladu s touto strategií je rovněž dále doporučováno členským zemím:

- aby zabudovávaly do národních úprav kompatibilní řešení dané problematiky v IAS/IFRS,
- rozšíření aplikace IAS/IFRS i na individuální účetní závěrky,
- novelizovat evropské účetní směrnice, zejména v oblastech oceňování (Bohušová, 2008).

3.2 Vznik a vývoj účetního systému IAS/IFRS

Prvopočátek vydávání standardů sahá až do roku 1973, kdy Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC) začíná vydávat Mezinárodní účetní standardy se zkratkou IAS a interpretace k těmto standardům se zkratkou SIC. Do činnosti výboru se zapojilo 143 profesních organizací ze 104 zemí světa. Od začátku se jednalo o projekt, který dbal

o celosvětové zvýšení důvěry v prezentování účetních dat prostřednictvím zvýšení kvality a srovnatelnosti účetních závěrek. Do roku 2005 používalo IFRS jako svůj základní účetní systém přibližně jen 300 společností, a to obvykle jen po několik let. Počínaje rokem 2005 tento počet vzrostl asi na 7 000. Převážně se jednalo o emitenty kótovaných cenných papírů ve 25 zemích EU. V roce 2009 celkem 117 zemí světa požadovalo nebo umožňovalo sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně Austrálie, Nového Zélandu a Ruska. Do budoucna by se měly připojit další země. Výhledově by IFRS měly být používány celkem ve 140ti zemích na rozdíl od US GAAP, které jsou používány pouze v USA, a to nyní 10 000 společností – více než 70 let (Jílek, Svobodová, 2013).

Výbor pro vydávání IAS po rozsáhlých změnách v organizační struktuře nahradila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), která vznikla v dubnu 2001 z důvodu navázání na práci předcházejícího výboru. Standardy, které se vydávaly po restrukturalizaci, tzn. standardy vydané IASB, již nejsou označovány jako IAS, nýbrž jako IFRS. Nejedná se však o snahu odlišit práci Výboru IASB od Rady IASB. V období, kdy byly prováděny změny, docházelo stále více k prosazování názoru, že název Mezinárodní účetní standardy, nevyjadřují pravý význam těchto standardů. V těchto standardech nejde totiž o účetnictví, resp. regulaci účetních pravidel či metod, nýbrž spíše o účetní výkaznictví, resp. o popis správně sestavených účetních výkazů. Proto s nástupem IAS dochází také k přijetí nové zkratky účetních standardů, která má za úkol vyjadřovat pravý význam jejich obsahu (Hinke, 2007).

3.3 Koncepční rámec

Koncepční rámec je základním teoretickým východiskem IFRS a základem pro pochopení IAS/IFRS – souhrn obecně platných principů, ze kterých vycházejí mezinárodní účetní standardy:

- vymezuje pojmy, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky,
- přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS,
- je východiskem při tvorbě úsudků při řešení různých účetních problémů,
- nemá přednost před IAS/IFRS – neruší ani nezakazuje žádný IAS/IFRS (Bohušová, 2008).

Mezi cíle Koncepčního rámce patří:

- vytvoření předpokladů pro pojmové sjednocení výrazů, které jsou podstatné pro vyjádření předmětu účetnictví a pro pochopení obsahu a vypovídající schopnosti účetní závěrky,
- vytvoření rámce pro obsahové vymezení pojmů, pro způsob ocenění,
- postupně budovat podmínky pro harmonizaci právních předpisů a standardů různých zemí,
- pomoc auditorům při vytváření názoru,
- pomoc uživatelům při interpretaci údajů účetní závěrky (Bohušová, 2008).

Základním účelem tohoto rámce je pomáhat Radě při vývoji budoucích standardů a při přezkoumání stávajících standardů při prosazování harmonizace právních předpisů, účetních standardů a postupů, které se vztahují k předkládání účetní závěrky, pomáhat národním účetním institucím, které odpovídají za proces tvorby národních účetních standardů, při vytváření národních účetních standardů, pomáhat těm, kteří odpovídají za zpracování účetní závěrky. Koncepční rámec není účetním standardem, a tedy nedefinuje konkrétní účetní postupy, ale představuje ucelený teoretický základ a primárně se vztahuje na vykazování a účetní závěrku (Bohušová, 2008).

Koncepční rámec definuje dva základní předpoklady, které musí být splněny při sestavování účetní závěrky – jedná se o:

- a) aktuální bázi** – účetní závěrka sestavená na aktuální bázi odráží výsledky transakcí a jiných skutečností, které nastaly v období, kdy k nim dochází a nikoliv jen/až v okamžiku, kdy jsou realizovány s nimi související peněžní toky. Tento princip vyvolává potřebu časové rozlišení výdajů a příjmů, tvorby dohadných položek a rezerv. Hospodářský výsledek zjištěný na této bázi je vyčíslen jako rozdíl výnosů a nákladů a lépe odráží výkonnost podniku v daném účetním období, než výsledek zjištěný na základě peněžní báze – tedy jako rozdíl příjmů a výdajů, proto je aktuální báze celosvětově uznávaným a přijímaným východiskem podvojného účetnictví;
- b) předpoklad trvání účetní jednotky** – účetní jednotka vychází z předpokladu trvání podniku v budoucnosti, který znamená, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti, ani není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své

podnikatelské činnosti a bude dále pokračovat v podnikání v dohledné budoucnosti (Dvořáková, 2008).

V Koncepčním rámci jsou vymezeny i kvalitativní vlastnosti účetních informací, kdy mezi tyto vlastnosti spadá:

- **srozumitelnost** – je žádoucí prezentovat účetní informace bez zbytečných složitostí, jasně a v logické struktuře;
- **relevance** – je dána povahou a věcným obsahem informace, kdy v některých případech sama povaha informace je postačující pro její podstatnost, v jiných případech závažnost věcného obsahu závisí na velikosti vykazované položky. Informace je relevantní, jestliže by její opomenutí nebo zkreslení vedlo k ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatelů;
- **významnost** – informace je významná, pokud by její opomenutí nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomické rozhodnutí, kdy významnost závisí na velikosti položky nebo chyby, která může vzniknout;
- **spolehlivost** – informace je spolehlivá, jestliže neobsahuje věcné chyby a pravdivě vyjadřuje skutečnost, kdy pro spolehlivost jsou důležité následující požadavky:
 - důvěryhodné zobrazení – informace musí pravdivě a věrně zobrazovat transakce a ostatní události;
 - převaha obsahu nad formou – je nezbytné brát v úvahu obsah a ekonomickou realitu a nikoliv pouze právní formu;
 - nestrannost – účetní závěrka není nestranná, pokud výběrem nebo uváděním informací ovlivňuje rozhodování nebo úsudek tak, aby se dosáhlo předem stanoveného výsledku nebo závěru;
 - opatrnost – opatrností se rozumí určitý stupeň obezřetnosti při posuzování, které je třeba provádět při odhadech v nejistých podmínkách;
 - úplnost – pro hodnocení významnosti je důležitá relace významnosti informace a náklady na její získání. Pro dodržení úplnosti nesmí opomenutí nebo neposkytnutí informace vést ke skutečnosti, že by způsobila, že informace účetní závěrky, budou matoucí nebo klamné;

- **srovnatelnost** – požadavek, aby stejné hospodářské operace uskutečňované v různých podnicích byly zachovány shodně;
- **pravdivý a věrný obraz** – respektování základních kvalitativních charakteristik účetních informací a příslušných standardů lze docílit pravdivého a věrného zobrazení (Bohušová, 2008).

V kategorii oceňování prvků účetní závěrky předkládá koncepční rámec čtyři typy cen, kterými jsou:

- **historická cena** je cena, kterou pro potřeby ocenění aktiv rozumíme částku, která je vynaložená na jejich získání v době pořízení a pro potřeby ocenění závazků rozumíme částku na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazků;
- **běžná reprodukční cena** – touto cenou se rozumí pro potřeby ocenění aktiv částku, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době a pro potřeby ocenění závazků rozumíme nediskontovanou částku, kterou by bylo třeba v současné době vynaložit na vypořádání závazků;
- **realizovatelná hodnota** vyjadřuje částku pro potřeby ocenění aktiv, která by byla v současné době získána prodejem aktiva za normálních podmínek a pro potřeby ocenění závazků touto cenou rozumíme nediskontovanou částku, kterou bude potřeba uhradit při normálním podnikání;
- **současná hodnota** je hodnota, kterou pro potřeby ocenění aktiv rozumíme současnou diskontovanou hodnotu budoucího čistého peněžního příjmu vyvolaného budoucím použitím či prodejem a pro potřeby ocenění závazků touto hodnotou rozumíme současnou diskontovanou hodnotu budoucího čistého peněžního výdaje, který se očekává, že bude vynaložen pro vypořádání závazku při normálním podnikání (Strouhal, 2011).

Další cenou, kterou koncepční rámec přímo nedefinuje, ale je využívána ve standardech je tzv. **fair value**. Jedná se o reálnou hodnotu, kterou rozumíme částku, za níž by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek (Strouhal, 2011).

Za základní prvky účetní závěrky, které vyjadřují finanční pozici podniku v rozvaze, jsou podle koncepčního rámce:

a) prvky vztahující se k vyjádření finanční situace:

- a. aktiva,
- b. závazky,
- c. vlastní kapitál;

b) prvky, které se vztahují k výkonnosti:

- a. náklady,
- b. výnosy (Dvořáková, 2014).

Aktiva - aktivum, které využívá podnik má jeho existence výsledek z minulých skutečností a očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Definice aktiva vymezuje jeho základní rysy, a aby bylo možno aktivum vykázat v rozvaze, musí budoucí jeho ekonomický prospěch plynout do podniku s dostatečnou jistotou a musí být spolehlivě ocenitelné. Budoucím ekonomickým prospěchem obsaženým v aktivu se rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do podniku, kdy podnik obvykle používá svá aktiva k výrobě výrobků nebo poskytování služeb, za které jsou zákazníci ochotni platit a tím přispívat k toku peněz do podniku (Dvořáková, 2014).

Závazky – závazek je současnou povinností, která vznikla na základě minulých skutečností a od jejíhož vypořádání se očekává, že vyústí v odtok ekonomického prospěchu z podniku. Závazek je uznán a vykázán v rozvaze, jestliže je vysoce pravděpodobné, že jeho vypořádání vyvolá odliv nositelů ekonomického prospěchu a pokud lze částku, za niž se toto vypořádání uskuteční, spolehlivě ocenit. Základní charakteristikou závazku je, že má současnou povinnost nebo odpovědnost jednat určitým způsobem a závazek běžně vzniká až poté, co je aktivum dodáno, nebo když podnik uzavře neodvolatelnou smlouvu o jeho pořízení (Dvořáková, 2014).

Vlastní kapitál je definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků, kdy je důležité si uvědomit, že výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze. Kapitál je v rozvaze dále členěn, kdy členění vlastního kapitálu může vyjadřovat způsob jeho vzniku, ale zejména i právní a jiná omezení, která má podnik při rozdělování jednotlivých částí kapitálu. Rozčlenění je významné pro uživatele

účetní závěrky, protože vlastní kapitál má ve společnostech s omezeným ručením vlastníků rozhodující význam z hlediska ochrany zájmů věřitele (Dvořáková, 2014).

Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků. Pokud lze výnosy spolehlivě ocenit, jsou uznány a vykázány, kdy k vykázání výnosů dochází v okamžiku, kdy je v účetnictví uznáno zvýšení aktiv nebo snížení závazků vyvolané vznikem výnosu. V koncepčním rámci se rozlišuje termín *income*, *revenues* a *gains*. *Income* se složen z *revenue* a *gains*. Termínem *revenues* jsou označovány výnosy z běžných činností (tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb a výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného, přijatých licenčních poplatků. Oficiální překlad IFRS pro termín *gains* užívá jako ekvivalentního pojmu „přínosy“, kdy tyto přínosy se vykazují snížením o související náklady, které jsou označovány termínem *losses* – překládaným někdy jako újmy či ztráty (Dvořáková, 2014).

Náklady jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšením závazků, úbytkem aktiv či snížením užitečnosti aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než je rozdělení prostředků vlastníků. K uznání a vykázání nákladů ve výsledovce dochází stejným způsobem jako u výnosů v případě, kdy je možno snížení ekonomického prospěchu spolehlivě vyjádřit, tedy v podstatě v okamžiku, kdy dochází k uznání závazků, respektive k uznání úbytku aktiv či ke zhoršení aktiv. Obdobně jako u výnosů Koncepční rámec rozlišuje náklady vznikající z běžných činností, ve smyslu pravidelných a opakujících se činností, kde zde však ani v angličtině neexistuje zvláštní termín (jako protiklad anglického *revenue*) a *losses* – újmy, častěji však češtině překládané jako ztráty, které jsou opakem přínosů (*gains*). *Expenses* i *losses* jsou většinou náklad v běžném účetním období výsledek hospodaření, tedy náklad, který prochází výsledkovou částí o úplném výsledku hospodaření (Dvořáková, 2014).

3.4 IAS 1 – Prezentace a zveřejňování účetní závěrky

Tento standard je platný od července 1998 a nahradil původní standard IAS 5 – Informace, které by měly být zveřejněny v účetní závěrce a IAS 13 – Vykazování krátkodobých aktiv a krátkodobých dluhů. IASB byl přepracován v prosinci 2003 a platí pro všechna účetní období, které začínají 1. ledna 2005 a dále, kdy v roce 2005 byl přepracován

ve vztahu k zavedení povinnosti účetní jednotky zveřejnit informace, umožňují investorům posoudit cíle, pravidla a procesy uplatněné v účetní jednotce v oblasti řízení kapitálu. Novelizovaná verze platí od 1. ledna 2007 a další novelizace byla schválena IASB v říjnu 2007 s cílem setřídít podávané informace v jednotlivých finančních výkazech, kdy tato novela platí od ledna 2009. Standard předepisuje základní náležitosti účetní závěrky, obsah účetních výkazů tak, aby byla zajištěna jejich srovnatelnost účetními výkazy předchozích období a jiných podniků a je třeba tento standard používat s přihlédnutím k ostatním standardům včetně Koncepčního rámce. Tento standard se nepoužívá při zpracování mezitímní účetní závěrky, která se připravuje v souladu se standardem IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví, kdy tato mezitímní účetní závěrka musí naplňovat požadavky související s filozofickým základem IFRS (Ficbauer, 2009).

Obecně účetní závěrka je uspořádané vyjádření finanční pozice a finanční výkonnosti jednotky. Oproti tomu se IAS 1 zabývá pouze tzv. obecnou účetní závěrkou, která se jednoduše označuje pouze jako „účetní závěrka“. Je to účetní závěrka, která splňuje potřeby uživatelů, kteří nemají pravomoc vyžadovat výkazy, které nejsou přizpůsobené svým konkrétním informačním potřebám (Jílek, Svobodová, 2013).

Účetní závěrka musí být prezentována minimálně jednou ročně. IAS 1 povoluje kromě kalendářního roku i účetní období hospodářský rok, tj. 52 po sobě následujících týdnů. V případě, že u příslušné účetní jednotky se změní rozvahový den a účetní závěrka je prezentována za období kratší nebo delší, musí účetní jednotka také zveřejnit následující informace:

- důvod pro použití kratšího nebo delšího období,
- skutečnost, že srovnávací informace účetní závěrky nejsou v tomto případě zcela porovnatelné s předchozím obdobím (Bohušová, 2008).

3.4.1 Účetní výkazy

Účetní výkazy, které se sestavují podle IFRS jsou postaveny na aktuální bázi a principu neomezeného trvání účetní jednotky. Prezentaci účetní závěrky se věnuje IAS 1, přičemž podle potřeby sestavení výkazu cash flow účetní jednotky musí být použit IAS 7. Aby mohl být tento cíl dosažen, jsou v IAS 1 definovány obecné požadavky na prezentaci účetních závěrek, dále směrnice pro jejich strukturu a které minimální požadavky na obsah účetních závěrek (Strouhal, 2011).

Účetní výkazy musí být jasně identifikovatelné a odlišené od ostatních informací ve stejném publikovaném dokumentu jako je např. výroční zpráva. V účetních dokladech musí být výrazně označeny následující informace:

- název vykazující účetní jednotky nebo jiný způsob identifikace účetní jednotky, v případě, že došlo ke změnám oproti předchozímu období, musejí být rovněž uvedeny;
- zda se jedná o individuální účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku;
- rozvahový den nebo období pokryté danou účetní závěrkou;
- měna prezentace;
- úroveň zaokrouhlení použitou u prezentovaných částek účetní závěrky (Bohušová, 2008).

Kompletní účetní závěrka obsahuje:

- výkaz o finanční situaci,
- výkaz zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku za období,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- komentář,
- výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnatelného období a to pouze v případě retrospektivní aplikace účetního pravidla nebo retrospektivní úpravy položek nebo změny klasifikace položek účetní závěrky,
- srovnávací informace tzn. alespoň dva výkazy od všech výše uvedených typů výkazů – jeden za současné období a jeden za předcházející období včetně souvisejících bodů v komentáři.

Výkaz o finanční situaci je zdrojem informací o finančním stavu každé firmy. Finanční situace je ovlivněna zejména finanční strukturou, likviditou a solventností. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nestanovují povinný formát rozvahy, ale stanoví pouze seznam položek, které mají být vykázány samostatně přímo v rozvaze. Každá položka je následně rozvedena a podrobně vysvětlena v příloze k účetní závěrce. Struktura údajů rozvahy i přílohy závisí na specifických požadavcích jednotlivých standardů a interpretací,

podstatě jednotlivých položek, jejich hodnotě a funkci v rámci účetnictví dané firmy (Jílek, Svobodová, 2013).

Ve výkazu o finanční pozici jsou zveřejněna krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky jako samostatné části. Aktiva a závazky jsou vykazovány podle své likvidity. U krátkodobých aktiv se předpokládá, že budou realizovány do dvanácti měsíců od data rozvahy. Ostatní aktiva jsou klasifikována jako dlouhodobá. Závazky jsou vykazovány jako krátkodobé, pokud budou uhrazeny do dvanácti měsíců od data rozvahy. Všechny ostatní závazky jsou klasifikovány jako dlouhodobé (Jílek, Svobodová, 2013).

Výkaz zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku za období zobrazuje uspořádání položek nákladů a výnosů a výsledek hospodaření účetní jednotky. Je zdrojem informací o výkonnosti podniku. Umožňuje interpretaci faktorů, které působily na výši vykázaného výsledku hospodaření a jejich analýzu. Aby byl obraz o výkonnosti úplný, jsou tyto informace doplněny o údaje z výkazu o finanční situaci a komentáře. Standard IAS 1 nepředepisuje pořadí nebo formát, ve kterém mají být položky výsledovky předkládány. Uvádí pouze seznam položek, které mají být vykázány samostatně přímo ve výsledovce. Tento výkaz může být sestaven v druhovém nebo účelovém členění, stejně jako podle českých předpisů. Typ výsledovky, tj. druhové nebo účelové členění, si volí účetní jednotka sama podle uvážení. Při její volbě je nutno respektovat požadavek co nejvěrnějšího vykázaní prvků výkonnosti firmy. V druhové výsledovce jsou náklady vykazovány podle druhu na základě své podstaty (např. odpisy, mzdy, spotřeba materiálu apod.). Tato metoda je vhodná spíše pro malé firmy. Účelová výsledovka klasifikuje náklady podle jejich účelu na náklady na prodej, odbytové náklady a administrativní náklady. Toto členění většinou poskytuje uživatelům lepší obraz o hospodaření než druhové členění. V případě účelové výsledovky se musí splnit požadavek na zveřejnění dalších informací v druhovém členění, včetně odpisů a mzdových nákladů (Jílek, Svobodová, 2013).

Výkaz změn vlastního kapitálu – účetní jednotka zveřejňuje výkaz změn vlastního kapitálu, který obsahuje:

- celkový úplný výsledek za období, kde se odděleně uvádějí celkové částky připadající vlastníkům mateřské jednotky a menšinovému podílu;
- pro každou složku vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úpravy podle IAS 8;

- pro každou složku vlastního kapitálu sesouhlasení účetní jednotky na počátku a na konci období znázorňující změny odpovídající:
 - výsledku,
 - ostatního úplného výsledku,
 - operacím s vlastníky jednajícími v rámci své vlastnické pravomoci a znázorňující odděleně příspěvky vlastníků a distribuci vlastníkům a změny vlastnictví v dceřiných jednotkách, které neznamenaají ztrátu kontroly (Jílek, Svobodová, 2013).

Výkaz o peněžních tocích poskytuje uživateli účetní závěrky pravomoci ke zhodnocení schopnosti jednotky generovat hotovost a hotovostní ekvivalenty. Požadavky na sestavování a zveřejňování výkazu o peněžních tocích a souvisejících zveřejnění informací o peněžních tocích stanoví IAS 7 (Jílek, Svobodová, 2013).

Komentář k účetním výkazům obsahuje informace, které se doplňují k informacím zveřejňovaným ve výkazu o finanční situaci, výkazu o úplném výsledku, samostatné výsledovce (pokud je zveřejňována), výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích. Komentář obsahuje popis a rozbor položek zveřejňovaných v těchto výkazech a informace, které nesplňují podmínky pro zahrnutí do těchto výkazů. Komentář musí obsahovat tyto údaje:

- a) informace o základně zpracování účetní závěrky a konkrétních účetním pravidlech,
- b) informace vyžadované standardy, které nejsou obsaženy na jiném místě účetní závěrky a
- c) informace, které nejsou obsaženy ve výkazech účetní závěrky, ale které jsou relevantní k pochopení kteréhokoli výkazu (Jílek, Svobodová, 2013).

3.5 Přechod účetní závěrky z české účetní úpravy do IFRS

Při přechodu účetní závěrky z ČÚÚ do IFRS si je třeba uvědomit, že jde o velmi složitý proces. V rámci tohoto přechodu dochází ke změně účetních pravidel, které představují nová východiska účetnictví, která je nutná implementovat v rámci celé organizace. Hlavním důvodem přechodu na IFRS je zajištění konkurenceschopnosti účetní jednotky, která se stává srozumitelným subjektem globálního trhu a investoři tak snadno porozumějí výkaznictví společnosti a jsou jim poskytnuty informace pro jejich efektivní rozhodování.

Účetní závěrka společnosti, která poprvé přechází na IFRS, má povinnost obsahu srovnávací informace minimálně za jedno přecházející účetní období.

Na první převod na IFRS je nutné se předem připravit. Podle Krupové (2009) je průběh převodu následující:

- a) Příprava společnosti na první převod - nejširší spektrum zainteresovaných pracovníků.
- b) Analýza účetní závěrky sestavené podle české legislativy - aplikace definic z Koncepčního rámce, vytipování oblastí převodu, které se musí převést.
- c) Analýza problémů, které nejsou obsaženy v českých účetních výkazech - např. události po datu rozvahy, poskytnuté záruky apod.
- d) Určení hranice významnosti pro první převod - IAS 8.
- e) Podrobná analýza (zjištění) peněžních částek u převáděných položek - např. náklady příštích období, IAS 38 – Nehmotná aktiva).
- f) Volba oceňovacích základů a účetních politik - změna v účetní politice se podle IAS 8 řeší retrospektivně.
- g) Převod účetních výkazů.
- h) Sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně přílohy (poznámek) k účetním výkazům - IAS 1, IAS 7.

4 Účetní závěrka obchodní společnosti Speciální technologie s.r.o.

4.1 Představení společnosti

Společnost byla založena v roce 2002 a od svého založení sídlí v Ostravě - od února 2011 ve vlastních prostorách na ulici U Staré elektrárny 1881/4. V lednu 2010 se výrobní a technická část přestěhovala do nově vybudovaných prostor v Průmyslové zóně František - Horní Suchá.

Činnost společnosti je v současné době rozdělena do čtyř základních oblastí - realizace technologických celků, TZB (klimatizace, chlazení, vzduchotechnika, topení), servisní činnost, zastoupení výrobce vřetenových a hadicových čerpadel Flowrox. V oblasti realizace technologických celků se jedná zejména o dodávky a montáže potrubních celků a strojních zařízení, přičemž největší část tvoří v současné době projekty odsíření. Konečnými zákazníky jsou především firmy z oblasti energetiky, chemického průmyslu a papírenského průmyslu. V oblasti TZB společnost realizuje zejména dodávky a montáže klimatizace a vzduchotechniky, a to jak pro zákazníky v oblasti bytové výstavby, tak pro průmyslové aplikace. Servisní činnost vychází z dlouhodobého poskytování služeb zejména v oblasti papírenského průmyslu. Společnost zajišťuje zejména odborný servis a opravy čerpadel a míchadel, ale i dalších strojních zařízení.

Od roku 2013 zastupuje společnost v České republice a na Slovensku výrobce vřetenových a hadicových čerpadel Flowrox. Společnost zajišťuje pro své zákazníky projekty různé velikosti a typu - od pravidelného servisu, přes realizaci odstávkových prací až po komplexní realizace dodávek v rámci velkých investičních celků.

Účetnictví obchodní společnosti je zpracováváno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., a Českými účetními standardy pro podnikatele.

4.2 Rozvaha obchodní společnosti Speciální technologie s.r.o.

Rozvaha je nedílnou součástí účetní závěrky a měla by společnosti podávat přehled o majetku podniku a zdrojích jeho krytí v peněžním vyjádření k určitému datu, což vede k posouzení finančnímu postavení podniku. Rozvaha, která je zpracována v tabulce 4.2, vychází ze skutečných hodnot obchodní společnosti, kterých dosáhla k 31. 12. 2014.

Tabulka 4.2 – Rozvaha k 31. 12. 2014

ROZVAHA			
AKTIVA	v tis. Kč	PASIVA	v tis. Kč
Aktiva celkem	35 078	Pasiva celkem	35 078
Dlouhodobý majetek	23 183	Vlastní kapitál	28 309
<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	<i>430</i>	<i>Základní kapitál</i>	<i>200</i>
Software	337	Základní kapitál	200
Nedokončený DNM	93	<i>Fondy ze zisku</i>	<i>20</i>
<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	<i>22 753</i>	Rezervní fond	20
Pozemky	331	<i>VH minulých let</i>	<i>28 719</i>
Stavby	26 578	Nerozdělený zisk minulých let	28 776
Samost. hm. mov. věci a soubory hm. mov. věcí	-4 156	Neuhrazená ztráta minulých let	-630
		<i>VH běž. úč. obd.</i>	<i>-630</i>
Oběžná aktiva	11 895	Cizí zdroje	6 769
<i>Zásoby</i>	<i>4 363</i>	<i>Dlouhodobé závazky</i>	<i>18</i>
NV a polotovary	4 363	Jiné závazky	18
<i>Krátkodobé pohledávky</i>	<i>4 650</i>	<i>Krátkodobé závazky</i>	<i>3 320</i>
Pohledávky z obchodních vztahů	4 440	Závazky z obchodních vztahů	3 614
Krátkodobé poskytnuté zálohy	210	Závazky k zaměstnancům	270
<i>Krátkodobý finanční majetek</i>	<i>2 882</i>	Závazky ze soc. zab. a zdrav. poj.	127
Peníze	723	Stát - daňové závazky a dotace	-781
Účty v bankách	2 159	<i>Bankovní úvěry a výpomoci</i>	<i>3 521</i>
		Bankovní úvěry dlouhodobé	2 920
		Krátkodobé finanční výpomoci	601

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů (2014)

4.2.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek dále jen DNM je zařazen jako položka aktiv v rozvaze. Dle ČÚL je tento majetek vymezen v §6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kdy jsou v této vyhlášce definovány položky dlouhodobých nehmotných aktiv, jedná se o zřizovací výdaje,

nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva, goodwill a ostatní nehmotná aktiva. DNM je obsažen v ČÚS č. 013. Mezi DNM se řadí podle ZDP takový hmotný majetek, jehož cena přesahuje 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok, kdy účetní jednotka si tuto hranici může stanovit i jinak ve vnitřních směrnících.

V rámci IFRS se DNM věnuje především IAS 38 – Nehmotná aktiva. Cílem tohoto standardu je stanovení pravidel účetního ošetření nehmotných aktiv, kterými se konkrétně nezabývá jiný standard. IAS 38 požaduje, aby účetní jednotka uznala nehmotné aktivum výlučně jen tehdy, když jsou splněna kritéria uvedená v tomto standardu. Standard také stanoví, jak vyčíslit účetní hodnotu nehmotných aktiv a vyžaduje zveřejnění konkrétních informací o nehmotných aktivech. Nehmotným aktivem se rozumí nepeněžní aktivum, které nemá hmotou podobu. Oproti ČÚL není podmínkou zařazení cena, ale musí být splněny 4 předpoklady, do kterých spadá identifikovatelnost, ovládnutí, ocenitelnou a užitek. IFRS také oproti ČÚL neurčují přesně, v jaké struktuře se nehmotná aktiva mají vykazovat.

Zřizovacími výdaji se rozumí takové prostředky, které podnik vynaložil v souvislosti se svým vznikem např. soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování, odměny za poradenské služby a nájemné. Zřizovací výdaje mají dobu odepisování max. 5 let. Dle IFRS nejsou zřizovací výdaje nikdy uznány jako aktivum, a tím pádem nejsou ani vykazovány v rozvaze a nejsou odepisovány.

Pro nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva stanovuje ZDP společnou podmínku pro jejich zařazení do DNM, kdy se mezi tyto tři formy řadí pouze takové výsledky, software a práva, které jsou buď vytvořeny vlastní činností a určeny k obchodování s nimi či byly nabyty od jiných osob. Oproti tomu IFRS věnují značnou pozornost podmínkám pro aktivaci nákladů na výzkum a vývoj, kdy dle těchto standardů ve fázi výzkumu není možné náklady aktivovat, což vede ke vzniku nákladů běžného období. Ve fázi vývoje je zařazení mezi DNM možné pouze po splnění podmínek, který určuje IAS 38. Mezi tyto podmínky patří předpoklad jistoty dokončení a jistota budoucího užitku.

Vznik goodwillu je nejčastější při podnikových kombinacích a je definován jako kladný či záporný rozdíl mezi kupní cenou podniku a oceněním jeho čistých aktiv. Dle ČÚL je goodwill odepisován rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill je odepisován rovnoměrně po dobu 5 let. ÚJ se může rozhodnout na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb., o době odepisování goodwillu či záporného goodwillu delší než 60 měsíců, kdy tuto skutečnost musí

ÚJ odůvodnit v příloze k účetní závěrce. Kladný goodwill se odepisuje do nákladů, záporný do výnosů. Dle IFRS goodwill zásadně neodepisují.

Jedním z největších rozdílů, který souvisí s vykazováním nehmotného majetku dle ČÚS a dle IFRS je vymezení podmínek identifikace. Podle české účetní legislativy je doba použitelnosti softwaru, ocenitelných práv apod. vymezena na dobu použitelnosti delší než 1 rok, kdy podle IFRS se jedná o složitější proces, jelikož IAS 38 obsahuje více podmínek než česká účetní legislativa.

Z hlediska oceňování nehmotného aktiva je mezi účtováním dle obou standardů jen pár rozdílů. V obou standardech se tyto aktiva oceňují pořizovací cenou a následně je toto aktivum odpisováno, ale podle IFRS se musí vzít v potaz, že musí být splněné určité podmínky, které definuje IAS 38, aby bylo možné aktivum ocenit pořizovací cenou. Na rozdíl od české účetní legislativy lze podle IFRS pořízené nehmotné aktivum ve výjimečných případech přecenit na reálnou hodnotu. Pořízené nehmotné aktivum, které se řídí podle IFRS a může mít neomezenou dobu použitelnosti, ale tím pádem se toto aktivum neodepisuje, ale každý rok se testuje na znehodnocení. Oproti tomu česká účetní legislativa přecenění na reálnou hodnotu a neomezenou dobu použitelnosti nebere v potaz.

Firma má k dispozici DNM, který činí za rok 2014 celkem 430 000 Kč. Do DNM této obchodní společnosti spadá software a nedokončený DNM. Software obchodní společnosti byl pořízen v květnu 2013 v celkové hodnotě 337 000 Kč. Tento software bude obchodní společností odepisován viz. níže, oproti nedokončenému DNM, který odepisován nebude, jelikož dle IFRS není povoleno odepisovat některá nehmotná aktiva, na rozdíl od ČÚL. Nehmotná aktiva, která jsou upravena standardem IAS 38, nelze opět všechna odepisovat, vždy je nutné stanovit, zda se dá určit doba použitelnosti aktiva. Pokud tuto dobu použitelnosti aktiva nelze určit, tak se aktivum neodepisuje, ale jak už je výše zmíněno, je aktivum testováno, zda se již doba použitelnost nestala určitelnou nebo zda nedošlo ke snížení hodnoty aktiva. DNM, který obchodní společnost vykazuje, je v souladu s podmínkami IFRS, a proto tento majetek bude součástí výkazu o finanční situaci a proto při převodu účetní závěrky by nenastaly žádné změny ve vykazování.

Dlouhodobý hmotný majetek

Za dlouhodobý hmotný majetek je považován majetek, jehož hodnota je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je stejně jako u DNM delší než 1 rok. V ČÚL

se dlouhodobému hmotnému majetku věnuje především ZDP a vyhláška č. 500/2002 Sb., kdy v této vyhlášce jsou vyjmenovány jednotlivé složky DHM, jedná se o tyto položky:

- *Nemovitosti* jsou uznány jako dlouhodobé nehmotné aktivum bez ohledu na výši ocenění či dobu použitelnosti. Mezi nemovitosti patří zejména budovy, byty, nebytové prostory, důlní díla, vodní díla či další stavební díla. Nemovitosti jsou vždy odepisována.
- *Movité věci*, u kterých je zohledňována výše ocenění. Spadají sem stroje, přístroje, zařízení dopravní prostředky, inventář či předměty z drahých kovů. Movité věci se stejně jako nemovitosti odepisují.
- *Pěstitelské celky trvalých porostů* jsou odepisovány a jsou zde zařazeny zejména ovocné stromy a keře či trvalé prostory vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.
- *Dospělá zvířata a jejich skupiny* mezi tuto skupinu se řadí plemenná zvířata, chovná zvířata a ostatní, zejména tažná zvířata jsou odepisovány. V rámci IFRS jsou dospělá zvířata a jejich skupiny a pěstitelské celky trvalých porostů vyřazeny z dlouhodobých aktiv či zásob a jsou upraveny v samostatném standardu IAS 41. Důvodem tohoto vyjmutí je zejména jejich specifická povaha a potřeba odlišného přístupu v oblasti jejich oceňování.
- *Umělecká díla a sbírky* zahrnují veškerá umělecká díla a sbírky s výjimkou těch, které jsou nedílnou součástí objektu nebo těch, která byla pořízena za účelem dlouhodobého uložení volných finančních prostředků.
- *Náhradní díly* jsou v České republice součástí zásob materiálu, což vede ke zkreslování likvidity ÚJ vykázanou v účetní závěrce, jestli je jejich hodnota vysoká. Oproti tomu dle IFRS je úprava těchto náhradních dílů odlišná, kdy v tomto systému jsou tyto díly brány jako součást budov, pozemků a zařízení, jestliže podnik očekává, že je bude užívat po dobu delší než 1 rok, ale v případě nesplnění tohoto kritéria, se náhradní díly stávají součástí zásob stejně jako dle ČÚL.
- *Rezervy na opravy DHM* jsou v České republice nejčastějším druhem rezerv a tvoří se lineárně od rozpoznání budoucí potřeby až do realizace opravy, kdy dochází k čerpání těchto rezerv. Rezervy jsou dle ČÚL tvořeny do nákladů běžného období, kdy dle IFRS se o takových opravách začíná účtovat až v okamžiku jejich realizace. Náklady na tuto rezervu jsou pak časově

rozlišovány jako náklady příštích období v dalších letech, a proto tedy není možné tvořit rezervy na opravy dlouhodobé majetku již v okamžiku jeho pořízení.

V rámci IFRS se DHM zabývá hned několik standardů, mezi které patří IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IAS 17 – Leasingy, IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti a v poslední řadě IAS 41 – Zemědělství.

Mezi vykazováním dlouhodobého hmotného majetku se v obou standardech naskytá opět několik rozdílů. Prvním základním rozdílem v těchto standardech je, že česká účetní legislativa vymezuje požadavky na dobu použitelnosti dlouhodobého hmotného majetku v rozsahu delší než jeden rok, kdy oproti tomu podle IFRS standard IAS 16, který se věnuje pozemkům, budovám a zařízením vymezuje podmínky na vykazování DHM ve větším rozsahu, kdy hlavním rozdílem je to, že podle tohoto standardu je doba použitelnosti stejně jako podle české účetní legislativy delší než 1 rok, avšak musí být dostatečně pravděpodobné, že účetní jednotce bude toto hmotné aktivum přinášet ekonomický užitek a bude možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady daného hmotného aktiva.

V obou případech se při pořízení DHM používá ocenění pořizovací cenou, ale standard IAS 16 povoluje stejně jako IAS 38 následné přecenění na reálnou hodnotu, kdy ale musí být fair value daného aktiva spolehlivě ocenitelná. Podle české účetní legislativy se hmotné aktivum oceňuje pořizovací cenou a následně je toto aktivum odepisováno a je zde posuzováno snížení hodnoty, kdy toto přecenění je možné jen v rámci přeměn společností nebo transakcí s podnikem. V obou zmíněných systémech je možno využít komponentní přístup odepisování, kdy rozdílem je v české účetní legislativě oproti IFRS dobrovolnost využití tohoto způsobu. Odhadované náklady na demontáž a přemístění aktiva a uvedení do původního stavu, kde je dané aktivum umístěné se chápou jako součást pořizovacích nákladů aktiva a tvorba rezerv na tyto náklady vstupuje do pořizovací ceny hmotného aktivu a je nutné vypočítat současnou hodnotu nákladů, oproti tomu česká účetní legislativa tuto problematiku nebere vůbec v potaz.

IAS 40 definuje investice do nemovitostí jako nemovitosti, které jsou podnikem drženy za účelem dosažení výnosu z nájemného či kapitálového zhodnocení či obojího. Tyto investice jsou k rozvahovému dni přeceňovány, přičemž tento standard preferuje přecenění na fair value, kdy investice přecenění na tuto fair value se neodepisují. Druhým východiskem je jejich přecenění na základě modelu pořizovacích cen a v rámci tohoto modelu není

investice odepisována. Oproti tomu v České republice investice do nemovitostí nejsou odlišeny od ostatních dlouhodobých aktiv. Budovy, i když jsou drženy např. za účelem pronájmu, jsou vřazovány standardně mezi ostatními budovami, které jsou určeny k podnikovým činnostem. V rámci ČÚL není možnost přecenění těchto investic na fair value.

Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti, která jsou upravena standardem IFRS 5 a jehož předmětem jsou aktiva, která podnik plánuje prodat, a tím pádem nejsou již určena k užívání ÚJ. Tato aktiva jsou k okamžiku zařazení do dlouhodobých aktiv držených k prodeji a ukončované činnosti oceněna dvěma částkami, a to účetní hodnotou nebo fair value sníženou o náklady prodeje. Po zařazení není majetek dále odepisován, ale je pouze testován, zda nedošlo ke snížení jeho hodnoty, pokud k této situaci dojde, pak se ztráta účtuje výsledkově. V rámci ČÚL nedochází k odlišení dlouhodobých aktiv, které se podnik rozhodl prodat a dále nepoužívat. Tato aktiva dále zůstávají jako součást dlouhodobých aktiv a neodepisují se.

Hodnota DHM obchodní společnosti činí 22 753 000 Kč a do tohoto DHM jsou zahrnuty pozemky, stavby a samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí. Obchodní společnost vlastní výrobní halu, která bude odepisována níže. Pozemky, kterými obchodní společnost disponuje, odepisovány nebudou, jelikož to není v souladu jak s ČÚL, tak s IFRS. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí spadají do drobného dlouhodobého majetku, jelikož jeho hodnota činí méně než 5 000 Kč a ÚJ nepředpokládá jeho využití delší než 1 rok. Tento drobný dlouhodobý majetek je účtován přímo do nákladů, a proto nebude nutná oprava tohoto majetku.

4.2.2 Oběžná aktiva

Zásoby

Zásoby jsou v České republice upraveny ZoÚ a vyhláškou č. 500/2002 Sb. Zásobám se věnuje samostatně ČÚS 015. Zásoby jsou členěny z hlediska toho, jakou formou byly pořízeny, a to buď na nakupované či na zásoby vlastní výroby. Při nákupu zásob je možná evidence dvěma způsoby a to buď způsobem A, kde dochází k použití účtů pořízení a následnému převodu na sklad, či způsobem B, ve kterém dochází k zaúčtování pořízení zásob rovnou na příslušný nákladový účet. Při vyskladňování zásob se používá skutečné ocenění, metoda FIFO, metoda váženého aritmetického průměru nebo metoda pevných skladních cen se samostatným vykázáním oceňovacích odchylek od pevné ceny. Každoročně

podniky také sledují, zda nedošlo ke snížení hodnoty zásob. Pokud tato situace nastane, je účtováno o opravné položce do nákladů běžného období, což povede k ovlivnění hospodářského výsledku běžného období.

Zásobám v IFRS se věnuje standard IAS 2 – zásoby, který se věnuje zásobám nakupovaným a vyráběným účetní jednotkou. Ze standardu jsou vyjmuty položky, které jsou upraveny jinými standardy, tj. nedokončená výroba, která vznikla na základě stavebních smluv, finanční nástroje, zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce, které jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou a biologická aktiva.

Základním rozdílem mezi oceňováním zásob podle ČÚS a dle IFRS spočívá v tom, že zásoby podle české účetní legislativy se oceňují pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a při zásobách vlastní výroby vlastními náklady, kdy oproti tomu se dle IFRS zásoby oceňují náklady na pořízení nebo čistou realizovatelnou hodnotou. Při oceňování zásob při úbytku se jak dle ČÚS, tak dle IFRS používá metoda FIFO a metoda váženého aritmetického průměru, kdy ale podle IFRS je možné také využít při úbytku zásob i individuální ocenění, které se provádí u zásob, které mají individuální charakter.

V zásobách je třeba vzít i v potaz náhradní díly, které podle ČÚL jsou významné náhradní díly součástí běžných zásob a nestávají se součástí aktiva, oproti IFRS, kde je tomu právě naopak a náhradní díly se stávají součástí aktiva.

Jedním z dalších rozdílů je rozdíl týkající se biologických aktiv, kdy dle ČÚS pro tyto aktiva neexistuje žádná úprava, ale podle IFRS se tyto biologické aktiva oceňují reálnou hodnotou, která je snižena o odhadované pořizovací náklady, a jsou upravena samostatným standardem.

V poslední řadě je třeba zmínit, že při vykazování zásob ve výsledovce v České republice dochází při změně stavu zásob vyráběných ve vlastní režii k jejich proúčtování přes účtovou skupinu 61 – Změna stavu vyráběných zásob, kdy oproti tomu v souladu s IFRS dochází k zcela opačnému zaúčtování, a to tedy do nákladů. V případě druhové členění výsledovky se náklady totiž vztahují k výnosům realizovaným za stejné období, proto je třeba, aby došlo k úpravě nákladů o změnu stavu NV a výrobků pro zajištění objemového souladu nákladů a výnosů.

Při srovnání obou systémů můžeme tedy říci, že standardy IFRS se podrobně zabývají zejména oceňování zásob vyráběných ve vlastní režii, kdy odlišují fixní a variabilní náklady. Do hodnoty produkce lze pak aktivovat pouze tu částku fixní režie, která odpovídá

normálnímu využití výrobní kapacity, kdy oproti tomu se v České republice přiřazení fixní režie odehrává bez ohledu na výkyvy ve využití výrobní kapacity.

Obchodní společnost má k dispozici zásoby ve výši 4 363, do kterých je zahrnuta NV a polotovary. Zásoby nakoupené jsou oceněny v pořizovacích cenách, kdy tato pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady. NV je oceněna vlastními náklady, které jsou zahrnuty do přímých nákladů vynaložených na výrobu a jiné činnosti. Zásoby v rámci jednoho syntetického účtu jsou vedeny na skladě v ocenění cenou, zjištěnou váženým aritmetických průměrem pořizovacích nákladů nebo vlastních nákladů. Výdej ze skladu se oceňuje v cenách, v nichž jsou zásoby na skladě. Společnost účtuje o zásobách způsobem A. Jelikož účetní metody i způsob ocenění, který používá účetní jednotka, jsou v souladu s IFRS, nebudou provedeny žádné změny týkajících se zásob. Obchodní společnost nevytváří opravné položky na tyto zásoby.

Krátkodobé pohledávky

Pohledávky jsou řazeny do aktiv rozvahy. Pohledávky můžeme rozlišit na krátkodobé, které mají splatnost do 1 roku a dlouhodobé, jejichž splatnost je delší jak 1 rok. Pohledávky jsou v účtové osnově zařazeny do 4 účtových tříd rozvahy sestavené dle ČÚL. Jedná se o účtovou třídu 0 – Dlouhodobá aktiva (směnky k inkasu s délkou držení delší než 1 rok), účtovou třídu 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry (krátkodobé bankovní úvěry, krátkodobé dluhopisy), účtovou třídu 3 – Zúčtovací vztahy a účtovou třídu 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky.

Dle IFRS nejsou pohledávky upravovány jedním standardem, jelikož požadavky kladené na pohledávky jsou uvedeny v několika standardech, kdy mezi nejdůležitější standard patří IAS 39 – Finanční nástroje a v souladu s tímto standardem jsou finanční aktiva držena do splatnosti, tj. investice držené do splatnosti a poskytnuté úvěry a pohledávky, oceňovány v amortizačních nákladech neboli zůstatkovou cenou. Krátkodobé pohledávky jsou v souladu s IFRS oceňovány v jejich nediskontované hodnotě, jelikož u nich faktor času nehraje důležitou roli. Oproti tomu dlouhodobé pohledávky musí být každoročně testovány, zda nedošlo k jejich snížení hodnoty. Je-li jejich zpětně ziskatelná částka nižší než účetní hodnota, je třeba, aby se toto snížení hodnoty promítlo do hospodářského výsledku, kdy stejně jako dle ČÚL se tvoří opravná položka nebo je hodnota finančního aktiva na rozvahovém účtu snížena přímo. Mezi nejdůležitější rozdíl ve vykazování pohledávek je přístup k jejich

oceňování a to zejména zohlednění faktoru času u dlouhodobých pohledávek v souladu s IFRS, ČÚL tento problém neřeší.

Do krátkodobých pohledávek obchodní společnosti jsou zahrnuty pohledávky z obchodních vztahů a krátkodobé poskytnuté zálohy. Celková hodnota těchto krátkodobých pohledávek je ve výši 4 650 000 Kč, kdy za nejvýznamnější položku můžeme považovat pohledávky z obchodních vztahů, které tvoří 95,5% celkové výše těchto pohledávek a to v hodnotě 4 440 000 Kč, zbylých 4,5% tvoří krátkodobé poskytnuté zálohy. Krátkodobé pohledávky obchodní společnosti, které jsou účtovány v této firmě, mají dobu splatnosti do 1 roku. Jelikož firma neeviduje žádné dlouhodobé pohledávky, a tím pádem zde není zohledněn faktor času, nebude potřeba provádět žádné korekce a pohledávky budou uznány v plné výši, jelikož jsou v souladu s podmínkami, které požadují IFRS.

Krátkodobý finanční majetek

Do finančního majetku se v rámci ČÚL zahrnují peníze v pokladně, peníze na bankovních účtech, ceniny a cenné papíry. Cenné papíry tvoří celkem široké spektrum finančních nástrojů a dělí se na majetkové (akcie, poukázky na akcie, zápisné listy a podílové listy) a dluhové (např. opční listy).

Finanční nástroje, které jsou řešeny v rámci IFRS, jsou upraveny standardy IAS 32 – Finanční nástroje: Zveřejňování a vykazování, IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování a IFRS 7 – Finanční nástroje: Zveřejnění. Tyto standardy jsou nejdůležitějšími standardy, které řeší problematiku finančního majetku, ale existuje i řada dalších standardů, ve kterých jsou tyto finanční nástroje upraveny.

IAS 32 chápe finanční nástroje jako smlouvu, na jejímž základě vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a finanční závazek či kapitálový nástroj jiné účetní jednotky. Mezi tyto finanční aktiva jsou zahrnuty peněžní prostředky, smluvní práva přijmout peněžní prostředky nebo jiné aktivum od jiného podniku (např. pohledávky a dluhopisy) a kapitálové nástroje jiného podniku (např. akcie). Finanční závazky tvoří smluvní povinnosti předat peněžní prostředky či jiná aktiva jinému podniku a smluvní povinnosti směniti finanční aktiva či závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek, které jsou pro podnik nevýhodné.

IAS 39 definuje podrobně deriváty jako finanční nástroj, který splňuje určité podmínky: jejich hodnota se mění v závislosti na změně úrokové sazby, komodity, měnového kursu nebo indexu, vyžadují žádnou počáteční investici nebo vyžadují pouze investici menší, než jaká by byla u ostatních typů smluv za stejných podmínek a bude vypořádán v předem

určeném termínu v budoucnosti. IAS 32 a IAS 39 se shodují v definici finančních nástrojů, kdy IAS 39 definuje tyto kategorie finančních aktiv a závazků:

- *Finanční aktiva a závazky přeceňované na fair value výsledkově* – do této kategorie spadají taková finanční aktiva a závazky, které jsou určeny k obchodování nebo pro které bylo ÚJ využito právo přecenění na fair value při prvotním rozpoznání.
- *Poskytnuté úvěry a pohledávky* - zde patří nederivátové finanční aktiva, které jsou pevně stanovené a určitelné platbami, které nejsou kótovány na aktivním trhu, tzn. že nejsou veřejně obchodovatelné a jejich držitel může většinu své počáteční investice získat zpět. Jsou zde zařazeny především pohledávky z běžné činnosti.
- *Investice držené do splatnosti* – zde jsou zařazeny nederivátové finanční aktiva s pevně stanovenou nebo určitelnou platbou a pevnou dobou splatnosti, které má podnik v úmyslu a je schopný je držet do splatnosti. Splacení závazku dlužníkem zde není možno dříve, než je dohodnutá splatnost a spadají sem cenné papíry dluhové charakteru např. dluhopisy.

V rámci IFRS je při oceňování důležité, zda se jedná o oceňování k datu pořízení či k datu účetní závěrky, a také v jakém portfoliu je dané finanční aktivum či závazek zařazeno. Dle standardu IAS 39 jsou finanční nástroje oceňovány k datu pořízení ve fair value, kde je důležité vzít v potaz, zda tato cena bude upravována o transakční náklady či nikoliv.

Na základě výše uvedených informací můžeme říci, že mezi ČÚL a IFRS se vyskytuje v této oblasti řada rozdílů. Tyto rozdíly vznikají na základě toho, že IFRS rozděluje tyto finanční aktiva do jednotlivých portfolií, kdy ČÚL tyto rozčlenění nebere v úvahu, jelikož pevně stanovuje jejich strukturu ve vykazované rozvaze. Další rozdíly se dále vyskytují v oceňování jednotlivých finančních nástrojů, kdy se mohou tyto finanční nástroje promítnout do rozvahy nebo do výsledku hospodaření běžného účetního období.

Krátkodobý finanční majetek a problematika spojená s oceňováním tohoto majetku se shoduje v obou případech jak dle IFRS, tak dle ČÚL. Krátkodobý finanční majetek je v rozvaze tvořen penězi a účty v bankách a celková výše tohoto majetku dosahuje 11 985 000 Kč. IFRS považuje krátkodobý finanční majetek za finanční aktivum dle IAS 39. Problematika oceňování i vykazování je shodná s ČÚL.

4.2.3 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je tvořen vklady, které byly do podniku vloženy majiteli a společníky a tvoří podstatnou část rozvahy celkových pasiv, kde tento podíl je 80,7%. Základní kapitál dosahuje výše vkladu 200 000 Kč, který je rozdělen na 2 společníky a jejich obchodní podíl je rozdělen na 80% a 20%. Vklady společníků byly již splaceny, a proto ÚJ nevykazuje žádné pohledávky za upsaný ZK, a proto není potřeba při převodu účetní závěrky žádné změny v této oblasti. Další položkou tvořící základní kapitál je rezervní fond, který je ve výši 20 000 Kč. Poslední položkou je VH minulých let, který dosahuje výše 28 719 000 Kč, kde z toho nejvyšší hodnoty dosahuje nerozdělený zisk z minulých let 28 776 000 Kč a dále neuhrazená ztráta minulých let, která je ve výši – 630 000 Kč. Všechny položky tvořící vlastní kapitál nebudou upravovány, jelikož jsou v souladu s podmínkami IFRS.

4.2.4 Cizí zdroje

Cizí zdroje jsou chápány jako závazky podniku, které má obchodní společnost za povinnost tyto závazky uhradit svým věřitelům. Obchodní společnost vykazuje celkovou hodnotu cizích zdrojů ve výši 6 769 000 Kč. Mezi nejvýznamnější položky těchto cizích zdrojů můžeme zařadit krátkodobé závazky, které jsou v celkové výši 3 320 000 Kč a bankovní úvěry a výpomoci v celkové výši 3 521 000 Kč. Nejmenší část tvoří dlouhodobé závazky, do kterých jsou zahrnuty jen jiné závazky, které dosahují celkové výše 18 000 Kč.

Rezervy

Základním rozdílem mezi vymezením rezerv podle ČÚL a IFRS spočívá v tom, že podle IFRS se musí jednat o současný závazek, který je důsledkem minulé události a k jeho vypořádání je potřeba v budoucnosti odtoku ekonomických zdrojů, aby rezervy mohly být uznané a vykázané, kdy oproti tomu v ČÚL není předepsáno žádné specifické kritérium pro rozeznání rezerv, kdy ÚJ se řídí zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu č. 593/1992 sb. Jedním z dalších rozdílů je, že podle IFRS není možné vytvářet rezervy na budoucí ztráty, kdy podle ČÚL tyto rezervy na budoucí ztráty je možné tvořit.

V rámci IFRS se zabývá rezervami standard IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Definice rezerv v tomto standardu je brána jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší, čímž se zabývá také v odlišnosti rezerv a dohadných položek pasivních. Obchodní společnost netvoří rezervy.

Závazky

Závazky jsou řazeny do pasiv rozvahy. Závazky můžeme rozlišit stejně jako pohledávky na krátkodobé, které mají splatnost do 1 roku a dlouhodobé, jejichž splatnost je delší jak 1 rok. Závazky jsou také v účtové osnově zařazeny do 4 účtových tříd rozvahy sestavené dle ČÚL. Jedná se o účtovou třídu 0, účtovou třídu 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry, účtovou třídu 3 a účtovou třídu 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky. Mezi nejdůležitější rozdíl ve vykazování závazků je přístup k jejich oceňování a to zejména zohlednění faktoru času u dlouhodobých závazků v souladu s IFRS, ČÚL tento problém neřeší.

Dle IFRS nejsou závazky upravovány jedním standardem, jelikož požadavky kladené na závazky jsou uvedeny v několika standardech, kdy mezi nejdůležitější standard patří IAS 39 – Finanční nástroje a v souladu s tímto standardem jsou finanční aktiva držena do splatnosti, tj. investice držené do splatnosti a poskytnuté úvěry a pohledávky, oceňovány v amortizačních nákladech neboli zůstatkovou cenou. Mezi nejdůležitější rozdíl ve vykazování závazků je přístup k jejich oceňování a to zejména zohlednění faktoru času u dlouhodobých závazků v souladu s IFRS, ČÚL tento problém neřeší.

Závazkům za zaměstnance se věnuje samostatný standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky, který rozděluje tyto požitky do 5 základních skupin, kterými jsou:

1. *Krátkodobé zaměstnanecké požitky* – tyto požitky jsou hrazeny do 12 měsíců a jsou zde zahrnuty mzdy, nepeněžní požitky.
2. *Požitky po skončení pracovního poměru* – tyto požitky jsou v zahraničí velmi časté oproti České republice, kde se téměř nevyskytují. Jedná se především o příspěvky na důchod.
3. *Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky*,
4. *požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a*
5. *odměny vázané na vlastní kapitál.*

Krátkodobé závazky tvoří významnou část cizích zdrojů s podílem 49%, obsahující závazky z obchodních vztahů, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a daňové závazky a dotace. Závazky z obchodních vztahů obsahují největší část. Položka závazky k zaměstnancům tvoří 8% z celkových krátkodobých závazků a obsahuje mzdové nároky zaměstnanců za prosinec 2014. Ze závazků ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a závazků vůči státu obchodní společnost neplynou žádné

daňové nedoplatky. Všechny tyto položky krátkodobých závazků obchodní společností jsou v souladu a podmínkami IFRS a splňují jejich kritéria pro vykazování, proto z toho důvodu nedojde k žádné změně.

Dlouhodobé závazky, které činí ve společnosti jen malou část cizích zdrojů, budou diskontovány, jelikož je zde zohledněn faktor času. Dlouhodobý závazek je evidován ve společnosti od roku 2012 s dobou splatnosti 4 roky.

Tabulka 4.3 – Přepočet úroků u dlouhodobých závazků (v Kč)

Období	ČH závazků	Úrok (5%)	Navýšení hodnoty závazku
2012	14 809	740	15 549
2013	15 549	777	16 326
2014	16 326	816	17 142
2015	17 142	858	18 000

ZDROJ: Vlastní zpracování

Z tabulky 4.3 vyplývá, že hodnota závazku k 31. 12. 2014 činila 17 142 Kč, čímž do nákladů je možno zahrnout 816 Kč. Ke snížení hodnoty tedy povede v položce dlouhodobých závazků o 1 674 Kč. Současná hodnota dlouhodobého závazku v roce 2012 činila 14 809 Kč.

Bankovní úvěry a výpomoci

Bankovní úvěry a výpomoci tvoří 52% z celkové hodnoty cizích zdrojů a to v celkové výši 3 521 000 Kč, z toho dlouhodobé bankovní úvěry mají hodnotu ve výši 2 920 000 Kč a krátkodobé úvěry obchodní společnosti nevykazuje a druhou část tvoří krátkodobé finanční výpomoci ve výši 603 000 Kč, kde tyto výpomoci tvoří úvěry, které firma využívá místo leasingů. Zmíněné položky jsou v souladu s podmínkami IFRS, jelikož úroky jsou účtovány do nákladů a tím pádem nedochází k aktivaci úroku do majetku, proto při převodu účetní závěrky není potřeba provádět žádné změny.

4.3 Výkaz zisku a ztráty obchodní společnosti Speciální technologie s.r.o.

Výkaz zisku a ztráty je důležitou a povinnou součástí účetní závěrky, kdy na základě tohoto výkazu ÚJ sleduje svou výkonnost firmy. Pro provedení analýzy je zdrojem informací výkaz zisku a ztráty obchodní společnosti za rok 2014 a tento výkaz je založen na druhovém členění. V analýze tohoto výkazu jsou vynechány nulové položky, kdy výkaz vychází

ze skutečných hodnot společnosti, kterých dosáhla k 31. 12. 2014. Ve výkazu není brána v potaz mimořádná činnost, jelikož tuto činnost obchodní společnost v tomto roce nevykazovala.

Tabulka 4.3 – Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2014

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (v tisících Kč)			
Ozn.	TEXT	řád	Běžné období
a	b	c	1
II.	Výkony	4	28 763
II. 1.	Tržby z prodeje vlast. výrobků a služeb	5	27 559
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	1 114
B.	Výkonová spotřeba	8	21 494
1.	Spotřeba materiálu a energie	9	8 350
2.	Služby	10	13 144
+	Přidaná hodnota	11	7 179
C.	Osobní náklady	12	5 459
1.	Mzdové náklady	13	4 007
3.	Náklady na soc. zab. a zdrav. poj.	15	1 418
4.	Sociální náklady	16	34
D.	Daně a poplatky	17	11
E.	Odpisy dlouhod. nehmot. a hmot. majetku	18	2 200
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	132
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	44
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	263
V.	Převod provozních výnosů	27	17
*	Provozní výsledek hospodaření	30	-69
N.	Nákladové úroky	43	185
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	42
O.	Ostatní finanční náklady	45	418
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-561
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	-630
***	Výsledek hospodaření za účet. Obd. (+/-)	60	-630
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	-630

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů (2014)

4.3.1 Výkony

Podle ČÚL a IFRS existuje mnoho rozdílů ve vymezení výnosů. První rozdíl již spočívá v samotné definici výnosů, kdy ČÚL nevymezuje definici výnosů oproti IFRS, kdy se výnosům věnuje standard IAS 18 – Výnosy právě v tomto standardu je vymezena definice výnosů. Mezi další rozdíl těchto dvou zmíněných systémů můžeme zařadit hledisko uznávání výnosů, kdy podle IFRS jsou vymezeny jednotlivé kritéria pro uznání výnosů z prodeje výrobků a služeb, oproti ČÚL, která tyto kritéria nevymezuje, ale v případě prodeje výrobků a služeb je vymezení uznání výnosů založené na přechodu právního titulu, kdy IFRS zakládá toto uznání na přechodu rizik a odměn. Při prodeji služeb jsou výnosy uznány dle IFRS na základě stupně dokončení transakce a ČÚL tyto stupně dokončení nebere v potaz. Jako poslední rozdíl je potřeba zmínit oceňování výnosů, kdy ČÚL se detailně nezabývá touto problematikou oproti IFRS, kdy je možné výnosy oceňovat na základě reálné hodnoty.

IAS 18 se věnuje problematice ve vykazování velmi podrobně. Předmětem tohoto standardu jsou výnosy z prodeje zboží a výrobků, z poskytování služeb a úroky, licenční poplatky a dividendy. Výnosy se oceňují v rámci IFRS v reálné hodnotě.

Výkony můžeme zařadit do hlavních výnosových položek, které v obchodní společnosti dosahují částky 28 763 000 Kč. Tyto výkony obsahují tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb a změnu stavu zásob vlastní činnosti. Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb můžeme považovat za nejdůležitější položku výkonů, kdy tyto tržby dosahují částky 27 559 000 Kč. Vysoká částka je dána tím, že se jedná o výnosy, které jsou v obchodní společnosti pokládány za výnosy z hlavní podnikatelské činnosti. Tyto tržby splňují definici výnosů v souladu s podmínkami IFRS a proto při převedení do účetních výkazů dle IFRS zůstanou tyto výnosy v původní výši.

Druhá položka, která se věnuje změně stavu zásob vlastní činnosti, vykazuje částku 1 114 000 Kč. Tato položka nesplňuje výnosové kritéria dle standardu IAS 18, kdy nebyly přeneseny rizika a odměny spojené se zbožím kupujícího, a z tohoto důvodu nebude vykázána na výnosové straně, ale dojde k její přemístění na nákladovou stranu.

4.3.2 Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba tvoří druhou největší peněžní složku výkazu zisku a ztráty, kde dosahuje celkové částky 21 494 000 Kč z celkových podnikových nákladů a je tvořena spotřebou materiálu a energie a službami. Spotřeba materiálu a energie činila v roce 2014

8 350 000 Kč, kde tato hodnota představuje hodnotu nakoupeného a již spotřebovaného materiálu a energii spojenou s činností obchodní společnosti. Do této položky je zařazen i dlouhodobý drobný hmotný majetek, který je účtován podle ČÚL do nákladů jako spotřeba materiálu na účet 501. Druhou složkou, kterou obsahuje výkonová spotřeba, jsou služby ve výši 13 144 000 Kč, které jsou spjaté s nákupem externích služeb, jako jsou např. opravy a udržování, přepravné, cestovné apod. a do těchto služeb je také zařazen dlouhodobý drobný nehmotný majetek. Výkonová spotřeba se ve výsledovce v rámci IFRS nenachází.

4.3.3 Osobní náklady

Osobní náklady tvoří druhou největší část nákladů ve výši 5 459 000 Kč. Do osobních nákladů jsou zahrnuty mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociální náklady. Mzdové náklady zahrnují hrubé mzdy ze závislé činnosti zaměstnanců a společníků podniku. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění jsou chápány jako náklady, které musí zaměstnavatel zaplatit za své zaměstnance a jsou vypočítány z hrubé mzdy zaměstnance pomocí stanovených sazeb sociálního (25%) a zdravotního (9%) pojištění. Sociální náklady jsou rozděleny do dvou částí. Do první části spadá zákonné sociální pojištění, které je určeno pro dobré pracovní a sociální podmínky a péči o zdraví zaměstnanců např. povinná lékařská prohlídka. Druhá složka sociálních nákladů je zařazena do ostatních nákladů, které vznikají nad rámec stanovený zákonem, a můžeme zde zařadit například výdej stravenek. Jelikož tyto osobní náklady představují zvýšení závazku společnosti, budou dle IFRS uznány v plné výši.

4.3.4 Daně a poplatky

Tato položka činí 11 000 Kč, kde představuje malou hodnotu z celkových nákladů. Tyto daně a poplatky mají povahu provozních nákladů a zahrnují silniční daň, daň z daru a daň z nabytí nemovitě věci a místní poplatky. Tato položka dle IFRS bude uznána v plné výši, a tím pádem nedojde v této oblasti k žádné změně.

4.3.5 Odpisy dlouhodobé nehmotného a hmotného majetku

Odpisy vyjadřují opotřebení dlouhodobé majetku a dosahují částky 2 200 000 Kč. Údaje o zvoleném odepisování jsou uvedeny příloze obchodní společnosti, kdy se firma řídí dle §31 a §32 Zákona č. 586/1992 Sb. O daních z příjmu v platném znění. Obchodní

společnost si může zvolit dle ČÚL způsob odepisování. Odpisy se můžou odepisovat buď zrychleně, nebo rovnoměrně, kde podle způsobu odepisování jsou určeny tabulkově roční sazby odpisů. Firma vlastní výrobní halu a software, který odepisuje. Dle ČÚL se tento náklad vztahuje k majetku, který je evidován v rozvaze. Převod účetních výkazů na IFRS povede k úpravám odpisů.

Při odepisování DHM je nutno zohlednit další významný rozdíl v obou systémech. IFRS při odepisování dlouhodobých hmotných aktiv v některých případech nařizují uplatnění tzv. komponentního přístupu neboli desagregace, který spočívá v tom, že pokud jednotlivé významné části určitého aktiva mají rozdílnou dobu použitelnosti, potom jsou tyto části sledovány a odepisovány zvlášť, kdy je tento přístup používán zejména u aktiv, které dosahují vysokých hodnot. Vždy musí být dodržen princip „cost over benefit“, který říká, že náklady na získání informace nikdy nesmí přesáhnout užitek, který nám získaná informace přinese. U některých typů aktiv přistupuje podnik k agregaci, kterou tvoří opačný princip, a to že u některých nevýznamných položek aktiv podobné povahy dochází k jejich sledování a odepisování společně. V České republice je komponentní přístup také uplatňován, ale není povinný, záleží pouze na ÚJ, zda k němu přistoupí či nikoliv. Na rozdíl od IFRS nelze ale přistoupit k opaku a sloučit jednotlivé komponenty, jelikož agregace v rámci ČÚL není povolena.

Tabulka 4.4 – Odpis softwaru dle ČÚS

Pořadí	Měsíc/Rok	Doba odepisování	Odpis (v Kč)	Oprávký (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
1	6 – 12/2013	6 měsíců	56 167	56 167	280 833
2	1 – 12/2014	12 měsíců	112 333	168 500	168 500
3	1 – 12/2015	12 měsíců	112 333	280 833	56 167
4	1 – 6/2016	6 měsíců	56 167	337 000	0

ZDROJ: Vlastní zpracování

Tabulka 4.4 ukazuje odepisování dlouhodobého nehmotného aktiva podle ČÚL. Odepisovaným DNM je software, pořízený obchodní společností v květnu 2013. Odepisování dlouhodobé nehmotného majetku se řídí podle Zákona o daních z příjmů § 32a. Podle tohoto zákona se software odepisuje rovnoměrně bez přerušení po dobu 36 měsíců. Měsíční odpis softwaru obchodní společnosti se tedy vypočítá jako pořizovací cena softwaru/36 měsíců.

Tabulka 4.5 – Odpis softwaru podle IFRS

Pořadí	Rok	Odpis (v Kč)	Oprávky (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
1	2013	33 700	33 700	303 300
2	2014	67 400	101 100	235 800
3	2015	67 400	168 500	186 500
4	2016	67 400	235 900	101 100
5	2017	67 400	303 300	33 700
6	2018	33 700	337 000	0

ZDROJ: Vlastní zpracování

Tabulka 4.5 ukazuje odepisování softwaru dle IFRS. V rámci odepisování IFRS je nutné určit, zda software splňuje podmínky nehmotných aktiv. Na základě ocenění softwaru v pořizovací ceně a dobou použitelnosti lze určit tyto podmínky. Účetní jednotka se rozhodla pro lineární způsob odepisování a dobu použitelnosti softwaru stanovila na 5 let. Měsíční odpis podle IFRS se tedy vypočítá jak pořizovací cena softwaru/60 měsíců.

Tabulka 4.6 – Účtování softwaru dle ČÚL x IFRS

Účetní operace	ČÚL			IFRS		
	Částka (v Kč)	MD	D	Částka (v Kč)	MD	D
Nákup softwaru	337 000	DNM	Peníze	337 000	DNM	Peníze
Odpis softwaru	9 361	N – odpisy	Oprávky	5 617	N – odpisy	Oprávky

ZDROJ: Vlastní zpracování

Tabulka 4.6 slouží k porovnání účtování dle ČÚL a dle IFRS. Z tabulky můžeme vidět, že účtování v obou systémech je zcela shodné, ale odlišnost spočívá pouze ve výši odpisů, které jsou dle ČÚL pevně stanoveny.

Tabulka 4.7 – Odpis budovy v Kč

Pořadí	Rok	Zv.	VC	Roční odpis	Oprávky celkem	ZC na konci
1	2014	-	7 133 226	99 866	99 866	7 033 360
2	2015	-	7 133 226	242 530	342 396	6 790 830
3	2016	-	7 133 226	242 530	584 926	6 548 300
4	2017	-	7 133 226	242 530	827 456	6 305 770
5	2018	-	7 133 226	242 530	1 069 986	6 063 240
6	2019	-	7 133 226	242 530	1 312 516	5 820 710

Pořadí	Rok	Zv.	VC	Roční odpis	Oprávky celkem	ZC na konci
7	2020	-	7 133 226	242 530	1 555 046	5 578 180
8	2021	-	7 133 226	242 530	1 797 576	5 335 650
9	2022	-	7 133 226	242 530	2 040 106	5 093 120
10	2023	-	7 133 226	242 530	2 282 636	4 850 590
11	2024	-	7 133 226	242 530	2 525 166	4 608 060
12	2025	-	7 133 226	242 530	2 767 696	4 365 530
13	2026	-	7 133 226	242 530	3 010 226	4 123 000
14	2027	-	7 133 226	242 530	3 252 756	3 880 470
15	2028	-	7 133 226	242 530	3 495 286	3 637 940
16	2029	-	7 133 226	242 530	3 737 816	3 395 410
17	2030	-	7 133 226	242 530	3 980 346	3 152 880
18	2031	-	7 133 226	242 530	4 222 876	2 910 350
19	2032	-	7 133 226	242 530	4 465 406	2 667 820
20	2033	-	7 133 226	242 530	4 707 936	2 425 290
21	2034	-	7 133 226	242 530	4 950 466	2 182 760
22	2035	-	7 133 226	242 530	5 192 996	1 940 230
23	2036	-	7 133 226	242 530	5 435 526	1 697 700
24	2037	-	7 133 226	242 530	5 678 056	1 455 170
25	2038	-	7 133 226	242 530	5 920 586	1 212 640
26	2039	-	7 133 226	242 530	6 163 116	970 110
27	2040	-	7 133 226	242 530	6 405 646	727 580
28	2041	-	7 133 226	242 530	6 648 176	485 050
29	2042	-	7 133 226	242 530	6 890 706	242 520
30	2043	-	7 133 226	242 520	7 133 226	0

ZDROJ: Vlastní zpracování

Tabulka 4.7 zachycuje odpis budovy obchodní společnosti Speciální technologie s.r.o. Odpisovanou budovou je výrobní hala v Horní Suché, kterou společnost vlastní. Vstupní cena této haly činí 7 133 226 Kč a byla pořízena v roce 2014. Účetní odpisy se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle ZoÚ výrobní hala spadá do 5. odpisové skupiny a její životnost je 30 let. Pro odpis této výrobní haly byl zvolen rovnoměrný způsob, kdy roční odpisová sazba v prvním roce je 1,4 a v dalších letech 3,4.

Při výpočtu odpisů dle IFRS musí obchodní společnost brát v úvahu zbytkovou hodnotu. Společnosti si tuto zbytkovou hodnotu stanoví sama, což povede ke snížení vstupní hodnoty aktiva. Např. společnost si zvolí zbytkovou hodnotu ve výši 200 000 Kč, což povede k snížení vstupní hodnoty aktiva na 6 933 226 Kč. Odpisovat začne obchodní společnost jako v ČÚS v lednu 2014, kdy byla výrobní hala způsobilá k používání. Dle IFRS se oproti ČÚS neodepíše celá pořizovací cena, ale pouze odpisová základna.

4.3.6 Tržby z prodeje dlouhodobé majetku a materiálu

Obchodní společnost eviduje k 31. 12. 2014 tržby za prodej dlouhodobého majetku ve výši 132 000 Kč. Obchodní společnost prodala majetek z důvodu nepotřebnosti, kdy zůstatková hodnota tohoto majetku byla nulová, což nepovede ke snížení hodnoty tržeb z prodeje dlouhodobého majetku. Oproti tomu částku z prodeje materiálu, které činila k 31. 12. 2014 44 000 Kč, je nutno snížit o náklady, které obchodní společnost vynaložila na pořízení tohoto materiálu.

4.3.7 Ostatní provozní výnosy a náklady

Ostatní provozní výnosy činí v obchodní společnosti 263 000 Kč, kdy do těchto výnosů jsou zahrnuty smluvní pokuty, úroky z prodlení a inventarizační rozdíly. Ostatní provozní náklady dosahují částky 17 000 Kč a zahrnují obdobně jako výnosy smluvní pokuty, úroky z prodlení a inventarizační rozdíly. Tyto náklady budou uznány v plné výši, jelikož obchodní společnost eviduje jak již bylo zmíněno pouze krátkodobé pohledávky, tudíž obchodní společnosti neplyne žádné přecenění z dlouhodobých pohledávek.

Tabulka 4.7 – Korekce výsledovky – ostatní provozní náklady (v Kč)

Zahajovací rozvaha v Kč	ČÚL	Úprava MD	Úprava D	IFRS
Ostatní provozní výnosy	263 000	x	1 674	264 674
Přecenění jiných závazků	0	x	1 674	1 674
Jiné závazky	18 000	1 674	x	16 326

ZDROJ: Vlastní zpracování

Položka ostatní provozní náklady je v souladu s definicí výnosů dle IFRS, ale při převodu účetního výkazu na IFRS, bude tato položka navýšena o hodnotu dlouhodobých závazků, které byly přeceněny na současnou hodnotu, což nám ukazuje tabulka 4.7. Hodnota dlouhodobých závazků se navýší o 1 674 Kč, což povede ke změně hodnoty ostatních provozních výnosů z 263 000 Kč na 264 674 Kč.

4.3.8 Nákladové úroky

Nákladové úroky v obchodní společnosti činily za rok 2014 185 000 Kč, kdy tyto úroky zahrnují zaplacené úroky z bankovního úvěru. Při převodu na IFRS je potřeba navýšit úrok vzniklý z přepočtu závazku na současnou hodnotu. Nákladové úroky budou navýšeny o úrok ve výši 816 Kč, kdy toto navýšení vzniklo z přepočtu dlouhodobých závazků na současnou hodnotu. Úpravu těchto nákladových úroků znázorňuje tabulka 4.8.

Tabulka 4.8 – Korekce výsledovky – nákladové úroky

Zahajovací rozvaha v Kč	ČÚL	Úprava MD	Úprava D	IFRS
Nákladové úroky	185 000	816	0	185 816
Úroky z jiných závazků	0	816	0	816

ZDROJ: Vlastní zpracování

4.3.9 Ostatní finanční výnosy a náklady

Ostatní finanční výnosy zahrnují kurzové zisky vzniklé v důsledku prodeje výrobků na zahraniční trh. Obdobnou situaci mají i ostatní finanční náklady, které zahrnují kurzové ztráty. Tyto finanční výnosy a náklady jsou dle ČÚL zařazeny do finanční oblasti, oproti tomu IFRS vykazuje tyto položky v provozním výsledku hospodaření.

5 Závěr

Z předešlých kapitol vyplývá, že účetní závěrka sestavovaná dle ČÚS a dle IFRS je v některých oblastech odlišná. Rozvahu, výkaz zisků a ztrát a přílohu k účetní závěrce sestavují povinně účetní jednotky jak dle ČÚS tak dle IFRS.

V České republice je preferován na základě Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., Zákona o účetnictví, horizontální formát rozvahy. V rozvaze by měli být uvedeny stejně tak i jednotlivé položky, které jsou v této vyhlášce podrobně stanoveny. Oproti tomu IAS 1 nepředepisuje formu rozvahy, jakou by si měla účetní jednotka zvolit, ale záleží na právě na účetní jednotce, zda si zvolí vertikální nebo horizontální formu rozvahy. Účetní jednotka má také na výběr podle tohoto standardu podrobnost, s jakou bude jednotlivé položky rozvahy vykazovat.

Ve výkazu zisku a ztráty, dle IFRS nově Výkaz o úplném výsledku za období povolují standardy tak i české předpisy její jak druhové, tak i účelové členění. Pokud si účetní jednotka zvolí účelové členění nákladů a výnosů, má povinnost dodat doplňující informace např. o částkách odpisu, což vede ke zlepšení vypovídací schopnosti výsledovky. České předpisy v tomto výkazu jsou opět přísnější oproti IFRS, kde IFRS obdobně jako u rozvahy nepředepisují formát výsledovky, pouze od roku 2009 je nutné vykazat informaci i o úplném výsledku hospodaření. Toto můžeme považovat za hlavní rozdíl oproti českým předpisům, které vymezení tohoto úplného výsledku hospodaření neberou v potaz. České předpisy v tomto výkazu podrobně definují položky, které tento výkaz musí obsahovat a je zde oproti rozvaze při jeho sestavování preferován vertikální formát.

Hlavním rozdílem ve výkazu (přehledu) o změnách vlastního kapitálu je ten, že v rámci českých předpisů není tento výkaz povinnou součástí účetní závěrky, ale záleží na účetní jednotce, zda se rozhodne tento výkaz sestavit či nikoliv. V rámci standardů je tento výkaz povinnou součástí účetní závěrky, ale stejně jako u ostatních výkazů nepředepisují IFRS žádnou konkrétní formu tohoto výkazu.

Podobně můžeme srovnat i výkaz změn peněžních prostředků, kdy stejně jako výkaz o změnách vlastního kapitálu není v České republice povinnou součástí účetní závěrky, ale v rámci standardů je povinnou součástí.

Příloha je poslední výkaz účetní závěrky, kdy tato příloha je povinnou součástí jak dle českých předpisů, tak dle IFRS. V České republice je významnost přílohy podceňována a informace, které by měly být v ní uvedené, nejsou často dostačující. Oproti tomu ve standardech jsou tyto informace, které musí obsahovat, popsány podrobněji. Příloha k účetní závěrce je v obou zmíněných případech důležitou součástí, jelikož je důležitým zdrojem informací pro správné pochopení účetních výkazů a správné posouzení finanční situace podniku.

Účelem diplomové práce bylo provést analýzu srovnání požadavků na sestavení účetní závěrky v rámci české účetní legislativy a v rámci Mezinárodních standardů finančních výkaznictví. Hodnoty účetní závěrky vycházely ze skutečných informací poskytnutých obchodní společností Speciální technologie s.r.o., která sídlí v Ostravě. Diplomová práce se věnovala změnám jen v rozvaze a výkazu zisku ztráty, jelikož zvolené téma je velmi obsáhlé.

Diplomová práce byla rozdělena do tří částí, kde první dvě části se věnovaly teoretické, které by měly uvést do problematiky. První část byla zaměřena na účetní závěrku dle českých předpisů, kde je popsána právní úprava. Je zde zmíněn zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho vymezení účetní závěrky a obecně uznávané zásady dle tohoto zákona. Dále byla zmíněna vyhláška č. 500/2002 Sb. a v poslední řadě české účetní standardy. Druhá teoretická část se týkala Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V první řadě zde byla popsána harmonizace v Evropě a stručně popsán vznik a vývoj těchto standardů. Dále se tato část věnovala koncepčnímu rámci a v poslední řadě zde byl uveden samostatný standard IAS 1 – Prezentace a zveřejňování účetní závěrky.

Poslední část diplomové práce byla analytická, kdy v této části se diplomová práce věnovala přímo dané problematice diplomové práce. Diplomová práce vycházela z informací poskytnutých obchodní společností Speciální technologie s.r.o. sídlící v Ostravě. Diplomová práce vycházela z rozvahy a výkazu zisku a ztráty za rok 2014. Na základě těchto účetních výkazů diplomová práce podrobně popsala jednotlivé položky jak na základě české účetní legislativy, tak i na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které tyto dva účetní výkazy obchodní společnosti obsahují. Popis jednotlivých položek účetních výkazů v diplomové práci měl vést k poukázání odlišností při sestavování účetní závěrky jak v souladu s ČÚL, tak i s IFRS.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody analýzy, popisu a komparace. Diplomová práce měla sloužit obchodní společnosti jako metodická příručka, jelikož obchodní společnost sestavuje účetní závěrky v souladu s českou účetní legislativou, nikoliv v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

I když dochází k postupné harmonizaci ČÚÚ a IFRS, dá se říci, že stále existuje mnoho rozdílů mezi těmito systémy. K těmto rozdílům dochází na základě toho, že ČÚÚ neklade tak vysoké nároky na zveřejnění účetní závěrky jako standardy IFRS, což může vést ke zkreslení finanční situace podniku. Za výhodu účetní závěrky sestavené dle ČÚÚ se dá považovat snadná orientace v účetních výkazech pro tuzemské uživatele, jelikož ČÚÚ předepisuje jejich přesný formát, kdy oproti tomu v rámci IFRS je účetní závěrka nepřehledná a společnost ztrácí svou konkurenceschopnost. ČÚÚ by se mohla inspirovat Mezinárodními účetními standardy, které mají mnohem náročnější a obsáhlejší požadavky na sestavení účetní závěrky a tím i získávají větší vypovídací schopnost, kdy ČÚÚ se hlavně soustředí na vymezení formátu účetních výkazů a ne na obsahovou stránku účetní závěrky, což vede k tomu, že stále více společností používá Mezinárodní účetní standardy, které umožňují mezi sebou srovnávat účetní závěrky jednotlivých společností a následně určit jejich budoucí vývoj. Kvalita těchto mezinárodních standardů stále roste a tím i z globálního hlediska získávají stále větší význam.

Obchodní společnost se řídí sestavováním účetní závěrky v rámci ČÚÚ. Kdyby společnost chtěla přejít na sestavování účetní závěrky v rámci IFRS přineslo by to obchodní společnosti určité změny při sestavování účetních výkazů, které byly zjištěny v diplomové práci. V rozvaze společnosti by došlo jen k nepatrným změnám a to v oblasti dlouhodobých závazků, kdy je zde zohledněn faktor času a je potřeba tyto závazky diskontovat, což povede ke snížení hodnoty těchto závazků. Další změnou by bylo, že ve výkazu zisku a ztráty by obchodní společnost nevykazovala výkonovou spotřebu.

V rámci odpisů lze říci, že podstatným rozdílem ve výpočtu rovnoměrných odpisů mezi IFRS a ČÚÚ je stanovení zbytkové hodnoty, kdy tato zbytková hodnota v rámci požadavků IFRS není již dále odepisována. Rovnoměrné odpisy dle IFRS jsou nižší, což vede k menšímu ovlivnění výsledku hospodaření účetní jednotky. Na základě srovnání výpočtů odpisů v obou systémech, lze říci že výpočet dle ČÚÚ je více konkrétní z pohledu

výkaznictví, jelikož si společnost sama stanovuje životnost majetku, což vyjadřuje skutečné opotřebení majetku, a proto není potřeba dále zohledňovat zbytkovou hodnotu aktiva.

Obchodní společnosti eviduje tržby za prodej dlouhodobé majetku, kdy tyto tržby by byla v rámci IFRS potřeba snížit o náklady, které obchodní společnosti vynaložila na pořízení tohoto materiálu.

Položka ostatní provozní náklady je sice v souladu s definicí výnosů dle IFRS, ale při převodu účetního výkazu na IFRS, bude tato položka navýšena o hodnotu dlouhodobých závazků, které byly přeceněny na současnou hodnotu.

V položce nákladových úroků by obchodní společnosti při převodu na IFRS musela navýšit úrok vzniklý z přepočtu závazku na současnou hodnotu. Tyto nákladové úroky budou navýšeny o úrok, kdy toto navýšení vzniklo z přepočtu dlouhodobých závazků na současnou hodnotu.

V poslední řadě by obchodní společnost musela finanční výnosy a náklady vykázat v provozním výsledku hospodaření, kdy v rámci ČÚL jsou tyto položky zařazeny do finanční oblasti.

Obchodní společnost by měla zvážit, zda by se přechod na IFRS obchodní společnosti vyplatil. Jelikož tato obchodní společnost je českou společností a nepřichází se zahraničím moc do styku, nedoporučovala bych firmě přecházet na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Za jednu z výhod tohoto přechodu by se dalo považovat, že by obchodní společnost mohla získat řadu zakázek od zahraničních odběratelů, jelikož pokud by účetní jednotka vykazovala podle IFRS, zahraniční odběratel by lépe porozuměli finanční situaci obchodní společnosti, ale jak již bylo zmíněno, obchodní společnost se zahraničím spíše neobchoduje. V rámci přechodu na IFRS by obchodní společnosti měla počítat i s nevýhodami, které by se v rámci IFRS vyskytly a to že by obchodní společnosti narostly náklady, které byly analyzovány v této práci.

Seznam použité literatury

Monografie

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde Praha, 2013, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Vyd. Brno: BizBooks, 2014. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7.
- [4] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Vyd. Brno: Computer Press, 2008. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1.
- [5] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní a daňové standardy*. Vyd. Ostrava: Key Publishing, 2009. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-87071-41-0.
- [6] HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. Vyd. Praha: Kernberg, 2007, 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
- [7] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1.
- [8] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [9] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 551 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4574-9.
- [10] PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1.

- [11] RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2015*. Vyd. Olomouc: Anag, 2015, 1120 s. Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7263-924-3.
- [12] RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2013*. Vyd. Olomouc: Anag, 2013. Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7263-793-5.
- [13] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojné účetnictví 2015*. Vyd. Praha: Grada Publishing, 2015, 192 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5418-5.
- [14] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojné účetnictví 2013*. Vyd. Praha: Grada, 2013, 218 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4633-3.
- [15] STROUHAL, Jiří, Carmen Giorgiana BONACI a Răzvan V MUSTAȚĂ. *International accounting practices*. Vyd. Prague: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2040-7.
- [16] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. Vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 303 s. ISBN 978-80-7357-482-6.
- [17] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. Vyd. Praha: Grada, 2013. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.

Zákony a další právní předpisy

- [18] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratk

ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
ČÚÚ	České účetní úpravy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
US GAAP	Obecně používané účetní zásady
VH	Výsledek hospodaření
VK	Vlastní kapitál
ZK	Základní kapitál

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. 4. 2016


Bc. Andrea Dírerová